

УДК 657.372.3

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ В УКРАЇНІ ТА УГОРЩИНІ

Семйон В.С.

Визначено проблемні питання нарахування та облікового відображення амортизації у сучасних умовах господарювання. Досліджено особливості амортизації в бухгалтерському обліку українських та угорських підприємств. Проведено порівняльний аналіз амортизаційної політики суб'єктів господарювання України та Угорської Республіки, зокрема, розкрито поняття понадпланової амортизації в угорській обліковій практиці, та внесено пропозиції з удосконалення вітчизняного обліку з урахуванням зарубіжного досвіду.

Ключові слова: *необоротні активи, основні засоби, амортизація, знос, методи амортизації.*

ВСТУП

В сучасних умовах господарювання не можна уявити діяльність будь-якого суб'єкта господарювання без відповідної кількості основних фондів (засобів), які забезпечують їх діяльність. Одним із найважливіших питань бухгалтерського обліку необоротних активів є нарахування та облік їх амортизації. Необоротні активи складають основну частину активів підприємства, тому інформація про них та про суми нарахованої амортизації має велике значення для характеристики фінансового стану і результатів діяльності підприємства. Саме вони визначають виробничу потужність підприємства, сучасний рівень виробництва та його ефективність.

Основні засоби є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організацію синтетичного та аналітичного обліку, проведення ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів. Для кожного суб'єкта господарювання важливим є в якому стані знаходяться основні засоби, тому невід'ємним є і визначення порядку їх амортизації.

Основні засоби – це значна частина майна підприємства, вони становлять основну частку активів підприємства, зокрема необоротних. Згідно п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», 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 більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Дослідивши структуру іноземних інвестицій в українську економіку, можемо зробити висновок, що одним з важливих стратегічних партнерів для України є Угорська республіка. Обсяг прямих іноземних інвестицій з Угорщини, за даними Держкомстату України, станом на 30.09.2009 р. склав 715,1 млн. дол. США, що становить 1,9% від загального обсягу прямих іноземних інвестицій, вкладених в економіку України. У звітний період в Україну поступило угорських інвестицій на суму в 119,8 млн. дол. США. На даний час в Україні діє 461 підприємств за участю угорського капіталу, з яких 280 – спільні [5].

Проблеми амортизації, її нарахування та відображення в бухгалтерському обліку були темою наукових дискусій на всіх етапах розвитку економічної думки. Сьогодні особливу увагу науковці приділяють питанням трактування амортизації як економічної категорії, вибору методів нарахування амортизації, розбіжностей порядку нарахування амортизації з позиції бухгалтерського обліку та оподаткування тощо. Значний внесок у розробку теоретичних і практичних аспектів нарахування та облікового відображення амортизації необоротних активів зробили провідні вітчизняні дослідники: І.А. Бланк, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Л.В. Городянська, С.М. Євтушенко, В.П. Карев, Я.В. Ошмарін та інші, і зарубіжні вчені, такі як І. Беляц, Р. Боріц, В.Є. Ванкевич, Л.В. Зубарева, Ю.М. Курдукова, Ч. Лентнер, Я. Лукач А.С. Нечаев, Б. Нідлз, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, Н.М. Поташкова, Я.В. Соколов, тощо. Слід виокремити дисертацію Н.Г. Виговської [1] “Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи”, в якій автор уточнила поняття “амортизації” та “зносу”, започаткувала основи реформування бухгалтерського обліку в Україні щодо нарахування амортизації, розробивши розділ національного стандарту. Крім того, в Угорщині також можна відмітити проф. Івана Беляца [8], який досліджував питання амортизації з економічної точки зору у розрізі різних теорій. Однак, незважаючи на наявні багаторічні напрацювання та науковий досвід щодо питань обліку основних засобів, зокрема відображення амортизаційних відрахувань, залишається велика кількість невирішених питань, які потребують подальшого вивчення, дослідження та удосконалення. Серед них можна виокремити розбіжності бухгалтерської та податкової амортизації, гармонізацію окремих питань щодо обліку необоротних активів з міжнародними вимогами, вивчення зарубіжного досвіду для ефективнішої співпраці підприємств різних країн світу.

Під час дослідження використовувався метод порівняльного аналізу для визначення спільних та відмінних рис амортизаційної політики угорських та українських підприємств.

Метою дослідження є висвітлення особливостей амортизаційної політики щодо основних засобів у бухгалтерському обліку з урахуванням зарубіжного досвіду для удосконалення вітчизняної практики щодо нарахування та облікового відображення амортизації.

1 ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ НАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІКОВОГО ВІДБРАЖЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

Бухгалтерський облік необоротних матеріальних активів (основних засобів) є однією з найважливіших сфер облікової політики підприємства. Основними питаннями, які виникають у ході організації та методики бухгалтерського обліку необоротних активів, зокрема, основних засобів, є точне визначення основних засобів та основних фондів, порядок визнання активів основними засобами, правильна їх класифікація, достовірна оцінка, обґрунтованість амортизаційних відрахувань (визначення строку експлуатації, вибір методів тощо).

Кругообіг основних засобів пов'язаний з:

- використання наявних основних засобів у процесі виробництва;
- зносом основних засобів і переносом їх вартості на виготовлення продукції (накопичення амортизаційного фонду);
- відновленням основних засобів, модернізацією, ремонтами [3, с. 62-63].

В зарубіжній обліковій практиці поняття "амортизація" визначається схожими термінами, які мають однакову сутність – перенесення частини вартості необоротного активу на виготовлений продукт. Амортизація необоротних активів – це поступове, систематичне списання їх вартості в процесі корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним зносом. Проте самі методи амортизації і її облік в кожній країні здійснюється по-різному. На це значно впливає побудова плану рахунків та законодавча база, що регламентує бухгалтерський облік.

Поняття амортизації зустрічається в усіх науках економічного спрямування. Однак, незважаючи на багатогранність досліджень, досі залишаються невирішеними окремі питання, серед яких:

- проблеми трактування понять "амортизація" та "знос";
- визначення строку корисної експлуатації;
- розбіжність баз нарахування амортизації згідно бухгалтерського обліку та податкового законодавства;
- завищені норми зносу;
- неврегульованість питань нарахування амортизації по продуктивній худобі;
- неефективність податкового методу нарахування амортизації;
- недосконалість методів нарахування амортизації, а саме:
 - не враховуються додаткові витрати на підтримання необоротних активів у робочому стані;
 - не враховується непередбачуваність фізичного та морального зносу;
 - не забезпечується розрахунок суми амортизації, рівної зниженню ринкової вартості об'єкта за певний період.

Виходячи з вищезазначеного, однією з найвагоміших проблем в обліковій практиці України є встановлення ефективної амортизаційної політики підприємства та визначення реального розміру амортизаційних відрахувань. Це пояснюється тим, що амортизаційні відрахування є важливим елементом витрат на виробництво й основним джерелом капітальних вкладень. Тому правильність нарахування амортизації впливає на розмір прибутку, суму податкових платежів, собівартість продукції та цінову політику підприємства. Особливістю функціонування основних засобів є їхня постійна втрата вартості в процесі експлуатації в результаті фізичного і морального старіння.

При вирішенні даних питань необхідно враховувати такі обставини та фактори: об'єктом нарахування амортизації виступають основні засоби (крім землі); нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисної експлуатації основного засобу, який підприємство встановлює самостійно; підприємство має право обирати тільки з тих методів нарахування амортизації, які передбачені чинним законодавством.

Як зазначає Н.С. Рязанова [4] в обліковій практиці зарубіжних країн використовують три значення терміну амортизація: 1) амортизація (amortization), яке застосовується у відношенні до нематеріальних активів та відстрочених витрат і є послідовним списанням вартості активів протягом терміну корисного використання; 2) депресіація (depreciation) – застосовується до будівель, споруд та обладнання, тобто основних засобів, що відображає їх зношення; 3) виснаження надр (deplation), яке використовується відповідно до природних ресурсів, крім землі.

Безперечно основними визначальними факторами, які впливають на залишкову вартість кожного об'єкта основних засобів є вибраний метод амортизації, строк корисного використання об'єктів та встановлена ліквідаційна вартість. Однак ці фактори не регламентовані нормативними актами, зокрема П(С) БО 7 «Основні засоби» не визначає ні обов'язково використання методу амортизації (в стандарті наведені методи, які підприємство має право обирати, але остаточний вибір залежить від нього самого та його компетентності та кваліфікованості, від його мети діяльності тощо), ні порядку визначення строку корисного використання (у стандарті тільки вказано на що слід звертати увагу при визначенні строку експлуатації:

очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності; фізичний і моральний знос; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, однак яким чином їх враховувати, як вони впливають на строк корисного використання у П(С)БО 7 не зазначено), ні порядку встановлення ліквідаційної вартості, яка необхідна для розрахунку залишкової вартості, яка є основою майже всіх методів нарахування амортизації.

В ринковій економіці погляд на амортизацію як на джерело фінансування втратив всякий зміст. Оскільки організація не може при всьому своєму бажанні здійснювати капітальні інвестиції за рахунок амортизації. Вона взагалі не може здійснювати будь-які затрати за рахунок записів на бухгалтерських рахунках [6, с.3].

При визначенні строку корисної експлуатації враховують наступні фактори:

- очікуване використання активу виходячи з його очікуваної потужності або фізичної продуктивності;
- очікуваний фізичний знос або руйнування, які залежать від операційних факторів (наприклад, кількість змін роботи обладнання, програми ремонту та технічного обслуговування, огляд і обслуговування активу під час простою);
- моральний знос в результаті технічного прогресу або зміни попиту на продукцію (послуги), які є результатом використання активу;
- правові або аналогічні обмеження використання об'єкту (наприклад, строк оренди, передбачений договором, або законодавство, яке визначає граничний строк безпечної експлуатації визначених об'єктів і т.д.). [2, с.218].

Аналіз систем амортизації у ринкових економіках свідчить про те, що розвинутим країнам притаманне збереження за державою регулюючої та контролюючої функції щодо термінів використання активів, норм і правил нарахування амортизації. Крім цього, у всіх країнах на метод нарахування амортизації впливають різноманітні фактори, а саме строк корисного використання, вплив зовнішнього середовища, кількість виготовленої продукції (наданих робіт, послуг), науково-технічний прогрес тощо. Кожна держава має свою амортизаційну політику. На практиці в різних країнах бухгалтери найчастіше використовують прямолінійний метод та метод зменшення залишку.

2 ОСОБЛИВОСТІ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ УГОРЩИНИ

Вище нами були визначені основні проблемні питання, які пов'язані з обліком основних засобів. Для вирішення цих питань доцільним є вивчення досвіду інших країн, зокрема, Угорщини, яка виступає стратегічним партнером нашої країни. На з'їзді керівників Торгово-промислових палат України та Угорщини, який відбувся на початку травня 2010 року, основним питанням була можливість економічного співробітництва держав-сусідів. На думку фахівців на допомогу цього співробітництва існує можливість отримання значного фінансування від ЄС. Наприклад, ці кошти доцільно б було використати для поглиблення виробничого співпраці, для заснування спеціальних зон тощо. Діючий президент Угорщини Ласло Параг зауважив, що за сприянням Спільної українсько-угорської торгово-промислової палати для бухгалтерів обох держав організується спеціальна підготовка, яка стосується економічної співпраці [9].

Питання амортизації в Угорщині регулюються Законом Угорщини "Про систему бухгалтерського обліку" 2000 року № С, в якому зазначається мета, методи та особливості нарахування амортизації на вкладені засоби (необоротні активи) суб'єкта господарювання.

Відповідно до Закону Угорщини "Про систему бухгалтерського обліку" вартість необоротних активів через амортизаційні відрахування переходить у вартість вироблених ними продуктів чи наданих за допомогою них послуг, робіт. Амортизація – це вартість виражена в грошовому вимірнику фізичного зношення та морального старіння необоротних активів. Відповідно до чинного законодавства амортизаційні відрахування необхідно нараховувати починаючи з моменту введення основного засобу в експлуатацію, протягом строку корисного використання відповідно до обраного підприємством методу.

В угорській обліковій практиці розрізняють 3 види амортизаційних відрахувань:

1. планову амортизацію нараховують відповідно до визначеного підприємством темпу і методу та відображають у складі витрат звітного періоду;
 2. понадпланову амортизацію застосовують у тому випадку, якщо балансова вартість (тобто первісна вартість за вирахуванням накопиченої амортизації) необоротних активів тривало і значно вища, ніж ринкова їх вартість на дату балансу, або якщо змінюється ефективність використання об'єкту (наприклад, псується). Суму понадпланової амортизації відображають у складі інших витрат. Однак суму раніше нарахованої понадпланової амортизації необхідно повернути, якщо ринкова вартість активу змінюється так, що вона перевищує його балансову вартість. Ця сума буде відобразитися у складі інших доходів підприємства;
 3. односумова амортизація – використовується для необоротних активів, первісна вартість яких не перевищує 100 тис. форинтів (близько 4000 грн.), списується у момент введення в експлуатацію.
- Планову амортизацію основного засобу угорські бухгалтери розраховують (планують) до моменту введення його в експлуатацію. Планова вартість амортизації визначається відповідно до строку корисного використання засобу або корисної (очікуваної) продуктивності.

Факторами, які впливають на річну суму планової амортизації, є: очікуваний строк корисного використання; фізичний знос та технічне старіння; особливості господарської діяльності; очікувана залишкова вартість.

Згідно параграфу 52 Закону «Про систему бухгалтерського обліку» амортизація розраховується на основі бруто (первісної) чи нетто (балансової) вартості необоротного активу, однак на практиці ці суми зменшують на залишкову вартість. Крім того, вартість засобу може списуватися: пропорційно за часом; пропорційно до виробництва; на основі абсолютної (визначеної) суми; одною сумою (списання вартості малоцінних активів).

Підприємства Угорщини використовують наступні методи нарахування амортизації:

- лінійний – пропорційно розподілений між роками використання (річна сума амортизації стала);
- дегресивний (прискорений) – на початку строку корисного використання списується більша сума амортизації, яка в наступних роках поступово зменшується, зокрема метод суми років, метод множників тощо;
- прогресивний (сповільнений) – на початку строку корисного використання списується менша сума амортизації, яка в наступних роках поступово збільшується [10, с. 40].

Більша кількість альтернативних варіантів методів нарахування амортизації дає можливість угорським суб'єктам господарювання при розробці облікової політики вибрати найбільш ефективний для кожного підприємства, залежно від особливостей його функціонування, та для кожного об'єкту основних засобів. На нашу думку, слід розширити перелік методів амортизації, які дозволяється використовувати у вітчизняному обліку.

В Угорщині з метою дотримання принципу зіставності дозволено враховувати при розрахунку вартості, що амортизується:

- витрати на підтримання основних засобів у робочому стані;
- такі витрати, які відносять на результат діяльності, які не є складовою первісної вартості засобу, але пов'язані з придбанням засобу (наприклад, позикові відсотки, які оплачуються після введення засобу в експлуатацію, негативні курсові різниці по кредитам у валюті тощо.)

Враховання цих статей відбувається наступним чином: витрати, які, як очікується, виникнуть після введення активів в експлуатацію, але які не є частиною первісної вартості, додаємо до суми планової амортизації (бруто вартість – залишкова вартість), і цю суму розподіляємо на термін корисного використання.

Аналогічно до української облікової практики не нараховується амортизація на земельні ділянки (крім ділянок, які використовуються для розробки шахт, зберігання небезпечних відходів), ліси, витвори мистецтва, археологічні знахідки; не введені в експлуатацію капітальні інвестиції; засоби, які під час корисного використання не зменшують свою вартість або вартість яких з року в рік зростає; засоби, які вже списані повністю; засоби, вартість яких досягла планової залишкової вартості.

Отже, дослідивши особливості нарахування планової амортизації в Угорській Республіці, можемо зробити висновок, що не існує особливо значних розбіжностей від вітчизняної практики, тобто нарахована амортизація відображається на окремому рахунку бухгалтерського обліку, вартість, що амортизується, визначається на основі первісної вартості з врахуванням залишкової вартості тощо.

Однак, слід відмітити, що в українських підприємствах не використовують поняття понадпланової амортизації. Саме тому особливу увагу заслуговує дане питання, дослідження якого призведе до виникнення можливості адаптації зарубіжного досвіду для удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Відповідно до чинного законодавства Угорщини (Закону Угорщини «Про систему бухгалтерського обліку» № С. від 2000 року [7]) понадпланова амортизація нараховується у наступних випадках:

1. основний засіб уціняють, у зв'язку з тим, що балансова вартість тривало і значно вища, ніж ринкова вартість цього об'єкту;
2. вартість основних засобів значно знизилася, оскільки через зміну підприємницької діяльності стали непотрібними, або вони знищилися, або вже не можуть використовуватися.

У бухгалтерському обліку нарахування амортизації буди відображатися наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1 Відображення нарахування амортизації в обліковій практиці Угорщині

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
1.	Визначення нетто вартості основного засобу	1 «Планова амортизація основних засобів»	1 «Основні засоби»
2.	Відображення планової амортизації у складі витрат	5 «Планові амортизаційні відрахування»	1 «Планова амортизація основних засобів»
3.	Відображення понадпланової амортизації	1 «Понадпланова амортизація основних засобів»	1 «Основні засоби»

4	Відображення понадпланової амортизації у складі інших витрат	8 «Понадпланові амортизаційні відрахування»	1 «Понадпланова амортизація основних засобів»
---	--	---	---

Понадпланову амортизацію розраховуємо у зв'язку з тим, що ринкова вартість засобу значно менша чи більша за балансову вартість. Понадпланова амортизація дає можливість уточнити балансову вартість необоротного активу у зв'язку з значною зміною ринкової вартості. Це призводить до зменшення витрат, які пов'язані з амортизаційними відрахуваннями, що в свою чергу, вплине на розрахунок податку на прибуток. В кінці періоду витрати від понадпланової амортизації списуються на інші витрати.

ВИСНОВКИ

Основні засоби як одна з найважливіших складових майна підприємства відіграють важливу роль у його діяльності. Надходження, витрачання цих об'єктів, нарахування амортизації відображається в бухгалтерському обліку. Дослідивши питання облікового відображення амортизаційних відрахувань необоротних активів можна зробити висновок, що амортизаційна політика в Україні є недосконалою. Зокрема, виникають проблеми у зв'язку з вибором методів нарахування амортизації, визначенням строку їх корисної експлуатації, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Для вирішення даних питань ми дослідили облікову практику зарубіжних країн, виокремивши Угорщину як важливого стратегічного партнера. Відповідно, можемо сказати, що нарахування та облік амортизації в Угорщині дещо відрізняється від української практики. Особливим елементом амортизаційної політики Угорщини є понадпланова амортизація. Адаптація цього поняття в Україні можлива, наприклад, при формуванні внутрішньої інформації підприємства. На нашу думку, на великих підприємствах, де застосовується метод бюджетування, можна використати поділ амортизації на планову та понадпланову, що дозволить ефективно спланувати витрати, пов'язані з амортизаційними відрахуваннями. Вважаємо за доцільним докладніше вивчити особливості амортизаційної політики Угорщини з метою адаптації угорської облікової практики в Україні, що, в свою чергу, дозволить удосконалити українську методику нарахування амортизації. Перспективою подальших досліджень є вивчення методів нарахування амортизації для визначення ефективності використання кожного з них.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Н.Г. Виговська – Київ, 1999. – 21 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С.Ф. Голов, В.Н. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
3. Карасева И.М. Финансовый менеджмент: учеб. пособие по специализации «Менеджмент орг.» / И.М. Карасева, М.А. Ревякина; под ред. Ю.П. Анискина. – Москва: Омега-Л, 2006. – 335 с. ил., табл.
4. Рязанова Н.С. Финансове рахівництво: навч. посіб. / Н.С. Рязанова – К.: Знання-Прес, 2002. – 246 с.
5. Сайт Посольства України в Угорській Республіці – Режим доступу: <http://www.mfa.gov.ua/hungary/ua/26843.htm>
6. Сухарев И.Р. Практическое применение требований МСФО в российских условиях: учет основных средств (продолжение) / И.Р. Сухарев, О.А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет – 2010 - № 4 (136) – с. 2-9
7. 2000 évi C. törvény „A számvitelről” (2000. szeptember 5.). [Електронний ресурс] / Magyar Pénzügyminisztérium. – Режим доступу: www.penzugyminiszterium.hu.
8. Bélyácz Iván: Amortizáció és pótlás. Doktori értekezés - Pécs, 1989. – 218 p.
9. Hatékonyabb határon átnyúló kapcsolatokat sürget Parragh // Magyar Nemzet Online 2010. május 15 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.mno.hu/portal/713335#>
10. Róth J., Adorján Cs., Lukács J., Veit J. Pénzügyi számvitel – Budapest, 2008. – 350 p.

Семйон Вікторія Сергіївна, аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету, тел. +380506648046, e-mail: viktorias85@mail.ru