

ОБГРУНТУВАННЯ ВИБОРУ МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті досліджуються питання щодо вибору найоптимальнішого методу нарахування амортизації основних засобів в умовах зближення бухгалтерського та податкового обліків. Ключові слова: основні засоби, амортизація, Податковий кодекс України, життєвий цикл продукції.

В статье исследуются вопросы относительно выбора наиболее оптимального метода начисления амортизации основных средств в условиях сближения бухгалтерского и налогового учетов. Ключевые слова: основные средства, амортизация, Налоговый кодекс Украины, жизненный цикл продукции.

This article investigates the question of the optimal choice of the method of depreciation in the process of accounting and taxation convergence. Keywords: fixed assets, depreciation, Tax Code of Ukraine, the product life cycle.

Постановка проблеми. Із набранням чинності нового Податкового кодексу України найактуальніша проблема полягає у гармонізації бухгалтерського обліку з нормами податкового законодавства. На практиці ця проблема гостро торкається вибору найоптимальнішого методу нарахування амортизації основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вибору методу нарахування амортизації завжди цікавило вчених і фахівців. Зі змінами норм податкового законодавства дане питання набуває нового сенсу. Великий внесок у вирішення цієї проблеми зробили відомі вчені: Швець В.Г.(4), Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Даньків Й.Я.(1), Ловінська Л.Г.(3), Жилкіна Л.В.(3), Голенко О.М.(3), Сопко В.В. та ін.

Невирішена раніше частина загальної проблеми. Багато питань, які торкаються вибору найкращого методу нарахування амортизації основних засобів, залишаються недослідженими, особливо в сучасних умовах.

Мета статті. Необхідною умовою відновлення основних засобів є їх відшкодування у вартісній формі, яке здійснюється через амортизацію. Тому метою статті є визначення суті амортизації в контексті нового Податкового кодексу, дослідження різних методів нарахування амортизації, їх переваг та недоліків.

Виклад основного матеріалу. Унаслідок зближення бухгалтерського та податкового обліків з 1 січня 2011 року поняття «основні фонди» замінено на термін «основні засоби». Основними законодавчо-нормативними документами щодо відображення в обліку основних засобів є Податковий кодекс України (далі ПКУ) та Положення (стандарт) Бухгалтерського Обліку №7 «Основні засоби» (далі П(с)БО №7). Згідно П(с)БО №7 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-культурних функцій, очікуваний строк

корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2]. Вартісна ознака об'єкту основних засобів встановлюється Податковим кодексом України. Так, до 1 січня 2012 року активи підприємства можна було вважати основними засобами, якщо їх вартість дорівнювала (або була більшою), ніж 1000грн. З 1 січня 2012 року вартісна ознака основних засобів складає 2500грн.

Згідно ПКУ всі основні засоби та інші необоротні матеріальні активи розподілені на 16 груп. Збільшення кількості груп основних засобів та встановлення мінімально припустимого строку їх корисного використання відбулося задля забезпечення зближення податкової та бухгалтерської класифікації основних засобів. При тому земельні ділянки (група 1) та природні ресурси (група 13) не мають мінімально припустимого строку використання. Це викликано такими обставинами. Так, згідно з пп.145.1.7 ПКУ на основні засоби цієї групи амортизацію не нараховують [1]. Всі витрати, пов'язані з поліпшенням земельних ресурсів, направляють на збільшення вартості тієї культури, яка вирощується на цій землі.

Окрім збільшення кола об'єктів основних засобів, гармонізація бухгалтерського і податкового обліків передбачає зміни і в механізмі нарахування амортизації. Згідно п.14.1.3 ПКУ амортизація - це систематичний розподіл вартості основних засобів, що амортизуються протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [1]. Після 1 січня 2011 року амортизація основних засобів як в податковому, так і в бухгалтерському обліку нараховується наступними методами: прямолінійним, виробничим, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивним.

Суть прямолінійного методу зводиться до того, що сума, яка підлягає амортизації, розподіляється рівними частинами протягом усього терміну використання об'єктів основних засобів. Перевагою даного методу слід назвати його простоту та точність, раціональність та логічність у застосуванні. Недоліком прямолінійного методу є те, що він не бере до уваги кількість одиниць випущеної продукції, тому неможливо визначити зміну інтенсивності використання основного засобу, рівень його морального зносу та повною мірою скористатися ефектом податкової економії. Також цей метод буде більш доцільним, якщо його застосовувати для пасивної частини основних засобів (будівель, споруд і т.п.), оскільки ця частина основних засобів не приймає безпосередньої участі у виробництві, а тільки створює необхідні умови для нормального виробництва продукції.

За виробничим методом функціональна корисність основних засобів залежить не від часу, а від результатів їх використання. Але використання виробничого методу на практиці може бути обмеженим через наступні фактори: по-перше, на практиці беруть до уваги валовий випуск продукції (тобто за допомогою усіх засобів праці), а не обсяг продукції, виготовленої з використанням якогось конкретного засобу виробництва; по-друге, цей метод (аналогічно до прямолінійного) не дає можливості врахувати рівень

морального зносу основних засобів і скористатися ефектом податкової економії. Здебільшого виробничий метод більш доречний для групи «Машини та обладнання» та групи «Транспортні засоби». Але для цих груп Податковим кодексом України дозволено використовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості, що є більш привабливим і вигідним для податкового планування.

Методи зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний є майже схожими у використанні, оскільки всі вони є прискореними і тому передбачають набагато більші суми амортизації в перші роки експлуатації об'єктів і значно менші наприкінці строку їх корисного використання. Основним недоліком цих методів є те, що вони найменше відповідають економічній сутності амортизації, оскільки мало пов'язані з реальним ступенем зношеності основних засобів. Але саме ці методи дозволяють мінімізувати втрати від морального зносу та отримати ефект податкової економії.

Отже, наведені в ПКУ методи повторюють методи нарахування амортизації бухгалтерського обліку. Тобто за конкретними об'єктами можна застосовувати однакові методи амортизації і в бухгалтерському і в податковому обліку. Але для деяких груп основних засобів ПКУ забороняє певні методи амортизації (таблиця 1).

Таблиця 1

Методи амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за Податковим кодексом України

| Метод амортизації | Група | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|-----------|----|----|----|----|----|--|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10, 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | |
| 1. Прямолінійний | - | + | + | + | + | + | + | + | + | - | + | - | + | + | + | |
| 2. Зменшення залишкової вартості | - | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - | - | + | |
| 3. Прискореного зменшення залишкової вартості | - | - | - | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | |
| 4. Кумулятивний | - | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - | - | + | |
| 5. Виробничий | - | + | + | + | + | + | + | + | + | - | + | - | + | + | + | |

Тому для податкового обліку потрібно буде вибрати метод, дозволений ПКУ, наслідком чого є те, що в бухгалтерському та податковому обліках суми амортизації можуть і не збігатися.

При виборі оптимального методу нарахування амортизації особливу увагу потрібно приділяти життєвому циклу продукції, що виробляється,

оскільки відтворення основних виробничих засобів пов'язане з чотирма фазами існування продукції: розвиток, становлення, зрілість, спад.

На фазі розвитку рекомендується використовувати прямолінійний або виробничий метод, тому що вони є методами пропорційного нарахування амортизації. Збільшення суми амортизаційних відрахувань за незначних обсягів реалізації сприятиме збільшенню ціни на продукцію, що призведе до зниження попиту на неї. Тому застосування прискорених методів, які характеризуються високими нормами амортизації в першій половині строку використання і поступовим зниженням у другій половині, є недоцільним.

Фаза становлення та зрілості характеризується зменшенням витрат на виробництво, зростанням попиту і, як наслідок, досягненням максимального прибутку. На даних етапах кошти ефективно витрачаються на розширене відтворення основних засобів, тому доцільніше використовувати прискорені методи (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний).

Для стадії спаду характерним є зниження обсягів продажу, зменшення прибутку. Тому знову (як і на фазі розвитку) виникає необхідність використовувати пропорційні методи нарахування амортизації: прямолінійний та виробничий. Залежність вибору оптимального методу нарахування амортизації від життєвого циклу узагальнено на рис.1.

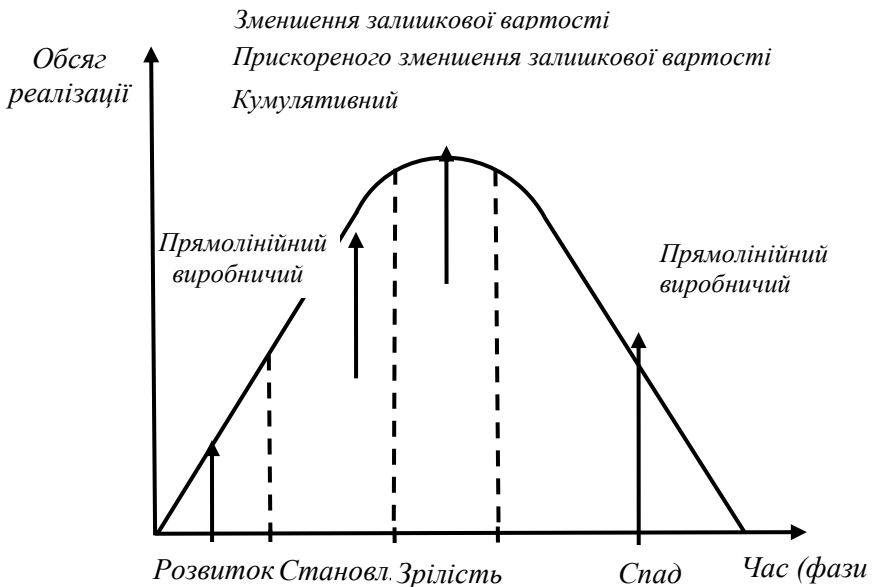


Рис.1. Вибір методу нарахування амортизації залежно від життєвого циклу продукції

Висновок. При виборі методу нарахування амортизації основних засобів необхідно врахувати такі фактори:

- життєвий цикл продукції, яка виробляється;
- темпи зростання обсягів діяльності, її доходності, поточних витрат;
- зміни в податковій політиці держави;
- мінімально припустимий строк корисного використання об'єкта амортизації;
- необхідність формування власних фінансових ресурсів протягом амортизаційного періоду.

Обґрунтування вибору та доцільності застосування методу нарахування амортизації передбачає проведення такої роботи:

- 1) розрахунок амортизаційних відрахувань по роках;
- 2) визначення обсягу чистого прибутку по роках амортизаційного періоду;
- 3) підсумовуючи чистий прибуток та амортизаційні відрахування по роках, визначити грошовий потік підприємства;
- 4) розрахунок теперішньої вартості сукупного грошового потоку (враховуючи фактор дисконту).

Таким чином, кожне підприємство повинне самостійно визначити метод нарахування амортизації в залежності від вище перелічених факторів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. – Газета «Все про бухгалтерський облік» за 2011р., №1,2,3.
2. 34 Положення (стандартів) Бухгалтерського Обліку. – К.:КНТ,2011. – 336 с.
3. Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. Бухгалтерський облік. К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: Знання, 2004. — 447 с.