

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація. Досліджено проблеми нарахування амортизації необоротних активів підприємств різних видів діяльності на основі розкриття сутності поняття «амортизація» і чинного порядку її нарахування. Розкрито проблеми, пов'язані з оподаткуванням, зі складністю вибору на підприємствах та із специфічними об'єктами необоротних активів і видами діяльності. Проаналізовано проблеми вибору методу амортизації необоротних активів на підприємстві, а також їх ліквідаційної вартості. Виявлено основні переваги та недоліки методів нарахування амортизації необоротних активів. Визначено проблеми, пов'язані зі специфічними основними засобами, зокрема, житловими будинками, а також з недоцільністю нарахування амортизації необоротних активів, придбаних за власний рахунок, в неприбуткових організаціях. Запропоновано окремі шляхи вирішення проблемних питань нарахування амортизації на законодавчому рівні і на рівні підприємств.

Ключові слова: амортизація, облік, необоротні активи, основні засоби, об'єкт основних засобів, ліквідаційна вартість, методи нарахування амортизації, амортизаційна політика, специфічні види діяльності.

Hura Nadiia, Mandryka Daria

Taras Shevchenko National University of Kyiv

PROBLEM ISSUES OF CAPITAL ASSETS DEPRECIATION AT THE ENTERPRISE

Summary. The article explores the problematic issues of depreciation of non-current assets of enterprises of different kinds of activity. The economic content of the concept "depreciation", features of the regulatory regulation of its calculation and accounting, differences of the economic content of depreciation and the order of its calculation in accounting are revealed. There are three groups of problems in the calculation of depreciation of fixed assets of the enterprise: related to the taxation of enterprises, due to the difficulty of choice in enterprises, related to specific non-current assets and types of economic activity. The first group of problems is mainly to prohibit the use of the production method of depreciation for tax purposes. The second group of problems includes the problems of choosing the method of depreciation, the determination of the term of use of intangible assets, their liquidation value, the determination of the item of fixed assets in individual cases. The third group of problems concerns non-profit organizations and individual specific assets of fixed assets. It is substantiated that in non-profit organizations depreciation of non-current assets purchased at own expense contradicts the economic content of depreciation – there is no transfer of the value of these assets to the created product and accumulation of funds for their recovery. It is proposed to calculate the amortization of such non-current assets in full at the time of commissioning. The specifics and problems of accrual of depreciation of dwellings, objects of external improvement, public roads – the depreciation for the purpose of taxation are not accrued, and in accounting are calculated simultaneously with the recognition of expenses in the accrued amount. Controversy of suspension of depreciation of fixed assets on conservation has been determined, since physical and moral wear and tear during this period may take place. Separate ways of solving the problem of depreciation at the legislative and enterprise level are proposed.

Keywords: depreciation, accounting, capital assets, fixed assets, assets object, residual value, depreciation methods, depreciation policy, specific activities.

Постановка проблеми. Амортизаційна політика є складовою частиною загальної економічної політики держави. Вона потребує особливої уваги, адже амортизація впливає на більшість основних економічних показників діяльності підприємства. Амортизація є одним із важливих елементів витрат, які включаються до собівартості продукції, за допомогою неї підприємство отримує певні вигоди від необоротних активів.

За останні десятиріччя у розвинутих країнах амортизаційна політика перетворилась в один із найголовніших інструментів стимулювання економічного зростання. Статистика свідчить про те, що якщо у середині ХХ століття частка амортизаційних відрахувань в загальній сумі інвестицій розвинутих країн складала лише 25-30%, то зараз вона стабільно тримається на рівні 70-80%. І, навпаки, питома вага прибутку у загальних інвестиціях зменшилась з 50% до

5-10%, а позичених засобів – з 25-30% до 12-15% відповідно. Такі структурні зміни у фінансуванні інвестицій дали потужний стимул економічного розвитку [9]. На жаль, в нашій країні тенденція поки що дзеркально протилежна. Ступінь зносу основних засобів в Україні з 2000 до 2014 року збільшився від 48% до 84%, у 2015 році показник знизився до 60% з причини інфляції та падіння курсу гривні. До 2018 року показник коливався від 58% до 65% [4]. Високий показник зношення основних засобів інформує про технічну відсталість підприємств. Необхідно створювати, купувати, модернізувати необоротні активи у тому числі, за рахунок використання амортизаційних відрахувань.

Все це підвищує актуальність дослідження питань, пов'язаних з удосконаленням процесу визначення амортизації необоротних активів на підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми нарахування й обліку амортизації необоротних активів, зокрема, основних засобів, перебувають під особливою увагою економічної науки. Дослідженню питань нарахування та обліку амортизації присвячено праці Бабіча В.В., Бондаря М.І., Гавриловського О.С., Гнедіної К.В., Голова С.Ф., Гринька А.П., Гуцаленко Н.В., Любара О.О., Трачової Д.М., Чумаченка М.Г., Яремко І.Й. тощо. У цих роботах проаналізовано переваги, недоліки, особливості різних методів нарахування амортизації основних засобів, економічний зміст амортизації, дискусійні питання щодо накопичення амортизаційних відрахувань на відновлення необоротних активів тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте складність і неоднозначність самої категорії «амортизація», певні різночитання її економічного змісту, правил бухгалтерського обліку, практики використання окремих видів необоротних активів та діяльності окремих суб'єктів господарювання призводять до наявності проблемних питань її нарахування, що потребує подальших досліджень в цьому напрямі. Зокрема, не усі різниці між амортизацією в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування уявляються достатньо обґрунтованими, недостатність практики самостійного вибору облікової політики на підприємствах при наявності значного спектру вибору в питанні нарахування амортизації призводить до проблем на підприємствах, в ряді випадків нарахування амортизації основних засобів не повністю відповідає її економічному змісту і ускладнює діяльність, наприклад, неприбуткових організацій тощо.

Постановка завдання. Метою статті є визначення основних проблемних питань нарахування амортизації необоротних активів на підприємстві і можливих шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливою умовою функціонування підприємства будь-якого виду діяльності та розміру є наявність необоротних активів. Саме вид діяльності підприємства обумовлює їх кількість, а отже, вартість, рівень оновлення та ступінь зносу. Основні засоби є елементом праці, тобто її знаряддям, за допомогою яких працівник змінює (створює) предмет праці або які є необхідними матеріально-технічними умовами для здійснення процесу виробництва, торгівлі, заготівель тощо. Тому з метою досконалого ведення обліку основних засобів необхідно чітко дотримуватись порядку нарахування амортизації та використовувати нормативні акти, що регламентують їх облік.

Для визначення проблемних питань нарахування амортизації необоротних активів необхідно, в першу чергу, визначитись з економічним змістом поняття «амортизація» та особливостями нормативного регулювання її нарахування та обліку.

За економічним змістом амортизація необоротних активів (НА) є грошовим вираженням їх зносу, способом поступового перенесення їх вартості на створюваний продукт та шляхом накопичення коштів на відновлення НА, яке забезпечується виключенням суми амортизаційних відрахувань з оподаткованого прибутку. Щодо останнього положення точаться дискусії серед науковців і має місце певна відмінність між економічним

змістом амортизації та сучасною методологією бухгалтерського обліку, що врегульовано значною мірою введенням для накопичення нарахування амортизаційних відрахувань позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».

Щодо нормативного забезпечення нарахування та обліку амортизації, на сьогодні воно досить повне і досконале – національні стандарти бухгалтерського обліку відповідають міжнародним, максимально наближено порядок нарахування амортизації в бухгалтерському обліку та з метою оподаткування, суб'єктам господарювання надано можливість вибору з ряду законодавчо визначених варіантів. В той же час проблеми нарахування амортизації залишаються, зокрема, в неприбуткових організаціях, де її нарахування не відповідає більшості складових її економічного змісту.

На сьогоднішній день можна виділити наступні **групи проблем** нарахування амортизації необоротних активів підприємства:

- пов'язані з оподаткуванням підприємств;
- обумовлені певними складнощами вибору на підприємствах;
- пов'язані зі специфічними необоротними активами та видами економічної діяльності.

Щодо проблем **оподаткування**, то на сьогодні максимально скасовано різниці між порядком нарахування амортизації в бухгалтерському обліку і з метою визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток. Фактично залишилися наступні різниці: з метою оподаткування не нараховується амортизація на невиробничі необоротні активи, відсоток їх індексації визначається виходячи з індексу інфляції, не дозволяється застосування виробничого методу нарахування амортизації. Якщо перші дві різниці уявляються логічними та обґрунтованими – зокрема, прийняті в бухгалтерському дооцінка до справедливої вартості, збільшення корисності, дооцінка повністю амортизованих необоротних активів збільшують розмір амортизаційних відрахувань безвідносно до реальних витрат на придбання необоротних активів і не відповідають фіскальним вимогам. Але заборона використання виробничого методу нарахування амортизації не виглядає достатньо обґрунтованою і може бути пов'язана тільки з визначенням мінімальних термінів експлуатації необоротних активів. Враховуючи, що виробничий метод є найбільш обґрунтованим і завжди використовувався при нарахування амортизації транспортних засобів, будівельних машин і механізмів, підприємства відповідних видів діяльності отримують значну різницю між амортизацією в бухгалтерському обліку і з метою оподаткування, що невиправдано ускладнює їхній облік. Вважаємо доцільним дозволити використання виробничого методу нарахування амортизації необоротних активів з певною прив'язкою до мінімальних строків експлуатації.

Щодо **проблем вибору** на підприємстві, до них можна віднести наступні.

1. Проблема вибору методу амортизації обумовлена наявністю у кожного з методів власних переваг та недоліків. На сьогоднішній день виділяють п'ять методів нарахування амортизації основних засобів (ОЗ): прямолінійний, збільшення залишкової вартості, прискореного збільшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий [7].

До переваг першого методу можна віднести простоту і точність розрахунку, рівномірність розподілу амортизаційних відрахувань за обліковими періодами, до недоліків – те, що не враховується моральний знос та виробнича потужність активів у різні періоди експлуатації. Методи зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний мають такі недоліки: складність розрахунку, потребують проведення переоцінки основних засобів, завищується показник витрат, що не дозволяє об'єктивно відобразити реальний фінансовий стан; до їх переваг відносять те, що вони більше підходять для основних засобів, які швидко морально старіють, а також дозволяють зменшити оподатковуваний прибуток в перші роки, що актуально особливо для новостворених підприємств. Виробничий метод дозволяє максимально вірно обрахувати стан зносу об'єкту основних засобів, оскільки сума амортизації буде пропорційною вартості випущеної продукції або наданих послуг, але його використання є доцільним лише для окремих видів ОЗ – призначених для виготовлення певного обсягу продукції або тих, знос яких безпосередньо пов'язаний з експлуатацією – транспортні засоби, будівельні машини і механізми; певна проблемність використання цього методу пов'язана з заборонаю його для цілей оподаткування, що розглянуто вище.

2. Проблема точного встановлення терміну експлуатації основних засобів та нематеріальних активів для визначення сум амортизаційних відрахувань. Термін експлуатації основних засобів та нематеріальних активів встановлюється з врахуванням Податкового кодексу України [5], яким визначаються мінімальні строки експлуатації, та технічною документацією підприємства, але в багатьох випадках встановити точний термін досить складно.

На думку Бондаря М.І. та Бабіча В.В. [1], позитивним в податковій політиці щодо амортизації необоротних активів є те, що встановлено мінімальний строк корисного використання груп об'єктів і такий підхід доцільно застосовувати і при нарахуванні бухгалтерської амортизації.

3. Проблема встановлення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів та нематеріальних активів. На практиці визначити ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів або нематеріальних активів досить складно, оскільки строк використання їх – декілька років і точно дати прогноз щодо суми коштів, що може бути одержана від їх реалізації, практично неможливо. Тому здебільшого бухгалтери роблять припущення, що ліквідаційна вартість є рівною нулю, тим самим уникаючи вирішення цього питання. Таке рішення унеможливує використання одного із методів нарахування амортизації – методу зменшення залишкової вартості. Другою проблемою може бути особлива увага податкових органів до нульової ліквідаційної вартості, оскільки чим більша ліквідаційна вартість, тим нижчі суми, які можуть бути віднесені до витрат, і ліквідаційна вартість таким чином є засобом впливу на суму податку на прибуток підприємства.

4. Проблема визначення об'єкта необоротних активів, зокрема, основних засобів, на який нараховується амортизація – так, принтер може враховуватись як окремий об'єкт, так і в складі

комп'ютера; при витратах на поліпшення ОЗ орендарем створюється окремий об'єкт для нарахування амортизації. Особливі складності можуть виникнути при нарахування амортизації будівель, які з одного боку є окремим неподільним об'єктом, а з другого – різні їх частини можуть бути власністю різних суб'єктів.

Щодо проблем *специфічних основних засобів та видів діяльності*, серед них в першу чергу, треба виокремити проблеми неприбуткових організацій.

Якщо основні засоби придбано за рахунок коштів членів організації, їх вартість доцільно відразу списати на витрати, оскільки амортизація таких основних засобів не відповідає більшості характеристик її економічного змісту: не здійснюється накопичення коштів на подальше відновлення основних засобів та перенесення їх вартості на створюваний продукт. Але чинна нормативна база не передбачає можливості такого вирішення питання. Оскільки надходження неприбуткових організацій обліковують як цільове фінансування, то і визнання доходів при придбанні ОЗ за рахунок цільового фінансування здійснюється згідно з п. 18 ПСБО 15 [6] при нарахуванні амортизації на відповідні об'єкти ОЗ. Вважаємо доцільним передбачити для неприбуткових організацій можливість нарахування 100% амортизації ОЗ, придбаних за власний рахунок, в момент введення їх в експлуатацію.

Специфічними об'єктами ОЗ, на які з метою оподаткування амортизація не нараховується, а в бухгалтерському обліку нараховується одночасно з визнанням витрат в сумі нарахованої амортизації [7, п. 30], є житлові будинки, об'єкти зовнішнього благоустрою, автомобільні дороги загального користування. Це обумовлено як відсутністю в амортизації таких об'єктів накопичення коштів на подальше їх відновлення (воно здійснюється за рахунок держави, фізичних або юридичних осіб), так і перенесенням вартості на продукт, створення якого не здійснюється, а невикористане завищення тарифів, зокрема, на утримання житла, призведе до неможливості їх сплати населенням. В той же час, за наявності автомобільних доріг у приватній власності з оплатою проїзду ними, їхня амортизація уявляється логічною за умови встановлення досить довгого терміну експлуатації.

Щодо житлових будинків, то з їх амортизацією виникає цілий ряд додаткових проблем. Так, остаточно не визначений законодавчо порядок обліку приватизованих квартир, і подекуди їх списали з балансу, виключивши з вартості будинку; це не відповідає визначенню об'єкта ОЗ, яким є будинок, а не окремі квартири в ньому, і спотворює результати статистичного спостереження.

Другою проблемою є дообладнання житлових будинків, наприклад, встановлення в них індивідуального теплового пункту. З одного боку, мали місце витрати на його обладнання, з другого – він є невід'ємним від житлового будинку, і нарахування амортизації на нього призведе до невикористаного завищення тарифу на житлові послуги.

При встановленні такого теплопункту в житловому будинку неприбуткової організації, зокрема, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, можемо однозначно стверджувати,

що створення основного засобу і нарахування амортизації на нього не потрібно: по-перше, житловий будинок в таких організаціях обліковується поза балансом, по-друге, його облаштування здійснюється за рахунок цільового фінансування співвласників будинку та бюджету. Тому в неприбуткових організаціях подібні витрати треба включати до витрат звітного періоду з одночасним визнанням доходів в цій же сумі списанням з рахунку цільового фінансування.

Ще однією проблемою, пов'язаною зі специфічними ОЗ, можна вважати призупинення нарахування амортизації протягом реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання чи консервації об'єкта основних засобів. Це положення викликає сумніви в частині призупинення нарахування амортизації законсервованих об'єктів основних засобів. Як відомо, кожен основний засіб розрахований на певний період свого життя. У випадку, якщо актив навіть і не використовується, він все одно фізично та морально підлягає зношенню, втрачає свою вартість через появу більш прогресивних, нових і економічно ефективних основних засобів. При припиненні нарахування амортизації на цей час, зупиняється і систематичний розподіл суми активу, і тим самим порушується принципи нарахування амортизації.

Вирішення наведених вище проблемних питань нарахування амортизації необоротних

активів потребує не тільки удосконалення законодавчого регулювання в частині дозволу використання виробничого методу нарахування амортизації, нарахування повної суми зносу необоротних активів, придбаних (збудованих) неприбутковими організаціями, в момент передачі в експлуатацію (прийняття на баланс), а також, можливо, надання обґрунтованих рекомендацій щодо встановлення ліквідаційної вартості ОЗ. Важливе значення також має підвищення рівня кваліфікації та зацікавленості працівників підприємств, в першу чергу, бухгалтерської та аналітичної служб для чіткого розуміння результатів, до яких прагне підприємство, економічного та бухгалтерського змісту амортизації НА, розмежування об'єктів основних засобів тощо.

Висновки з проведеного дослідження. Розкриття економічного та бухгалтерського змісту амортизації необоротних активів та порядку її нарахування дозволило виокремити проблемні питання, пов'язані з оподаткуванням (зокрема, заборона використання виробничого методу), з проблемами вибору на підприємствах методу амортизації, рівня ліквідаційної вартості тощо, а також з проблемами специфічних основних засобів і видів діяльності. Запропоновано шляхи вирішення окремих проблемних питань на державному рівні, а також підвищення рівня кваліфікації персоналу підприємств.

Список літератури:

1. Бондар М.І., Бабіч В.В. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2011. № 1(55). С. 33–34.
2. Гура Н.О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 3(53). Ч. 1. С. 73–74.
3. Любар О.О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 117–131.
4. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
6. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
7. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 7 «Основні засоби», від 18.02.2000 р. № 288/4509. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
8. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
9. Трачова Д.М. Державне регулювання процесу формування амортизаційної політики підприємства. *Економіка і організація управління*. 2016. № 2(22). С. 92–100.

References:

1. Bondar, M.I., & Babich, V.V. (2011). Amortyzatsiia neoborotnykh aktyviv: oblik ta opodatkuvannia [Depreciation of fixed assets: accounting and taxation]. *Bulletin of Zhytomyr State Technological University*, no. 1(55), pp. 33–34.
2. Gura, N.O. (2010). Ekonomichniy zmist amortyzatsii osnovnykh zasobiv ta problemy yii narakhuvannia [The economic content of depreciation of fixed assets and the problem of its accrual]. *Bulletin of Zhytomyr State Technological University. Economic Sciences*, vol. 3(53), pp. 73–74.
3. Lyubar, O.O. (2017). Amortyzatsiia: ekonomichna sutnist, osoblyvosti narakhuvannia ta vidobrazhennia v bukhhalterskomu obliku [Depreciation: economic nature, features of accrual and accounting in accounting]. *Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, no. 4, pp. 117–131.
4. Statistics Service of Ukraine. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy (2010). [Tax Code of Ukraine], no. 2755-VI. Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
6. Polozhennia (Standart) Bukhhalterskoho Obliku – 15 «Dokhid» (1999). [Regulation (Standard) of Accounting – 15 "Revenue"], no. 290. Ministry of Finance. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
7. Polozhennia (Standart) Bukhhalterskoho Obliku 7 «Osnovni zasoby» (2000). [Regulation (Standard) of Accounting 7 "Fixed Assets"], no. 288/4509. Ministry of Finance. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
8. Polozhennia (Standart) Bukhhalterskoho Obliku 8 «Nematerialni aktyvy» (1999). [Regulation (Standard) of Accounting 8 "Intangible Assets"], no. 242. Ministry of Finance. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
9. Trachova, D.M. (2016). Derzhavne rehulivannia protsesu formuvannia amortyzatsiinoi polityky pidpriemstva [State regulation of the process of formation of depreciation policy of the enterprise]. *Economics and Organization of Management*, no. 2(22), pp. 92–100.