

УДК 338.5:657.1

*М.О. ГАВРИСЬ,
Л.В. КОШОВА*

МЕТОДИ ВІДНЕСЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

Українські підприємства мають можливість самостійно обирати методи перенесення амортизації на собівартість продукції, робіт, послуг. Від цього вибору залежать кінцеві абсолютні значення собівартості окремих видів продукції і результати діяльності підприємств як господарюючих суб'єктів. У даній статті буде зроблена спроба систематизувати ці методи і запропонувати способи їхнього вдосконалення.

The Ukrainian enterprises may independently choose methods of amortisation transferring on the cost price of production, works and services. Final absolute values of the cost price of separate kinds of production and results of activity of the enterprises as managing subjects depend on this choice. The attempt to systematise these methods will be made and methods of their improvement will be offered in the article.

Підприємства України є відносно вільними у виборі методів нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку. Вони можуть обирати серед п'яти методів, передбачених П(С)БО №7 «Основні засоби» [1], або ж застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством, тобто, насамперед, Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]. Відповідно, вітчизняні підприємства самостійно обирають і методи перенесення нарахованих щомісяця сум амортизаційних відрахувань на собівартість виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг. Відзначимо також, що суми амортизаційних відрахувань на нематеріальні активи, як правило, переносяться на собівартість продукції аналогічно, хоча тут свобода вибору підприємств обмежена єдиним варіантом – прямолінійним методом зі строком нарахування амортизації не більше десяти років.

Найпростішим є варіант, коли підприємство виробляє один або декілька видів однорідної продукції з аналогічною собівартістю. У такому випадку, як правило, на кожен одиницю продукції у натуральному виразі припадає одна і та ж сума амортизаційних відрахувань. Тобто, наприклад, сума амортизаційних відрахувань шахти буде рівномірно розподілена на все вугілля, що видається на-гора.

Ще одним простим, але мало розповсюдженим є метод розподілення амортизації на собівартість на основі попередньо встановлених нормативів або коефіцієнтів. Сума або частка амортизаційних відрахувань у структурі собівартості при цьому визначається один раз і залишається незмінною протягом певного проміжку часу. Застосування цього методу обмежене тим, що він вимагає від підприємства дуже стабільної структури основних фондів, номенклатури і об'ємів виробництва продукції.

Більш складним є випадок, коли підприємство виробляє декілька видів продукції, собівартість яких істотно відрізняється. Тут рівномірний розподіл амортизації на кожну одиницю продукції вже не є прийнятним варіантом, і підприємства мають обирати інші, обґрунтовані з економічної точки зору методи.

Оснивним з таких методів є розподіл на кожну одиницю продукції на основі прямих витрат на неї, або ж згідно з її виробничою або повною собівартістю, без врахування амортизації. Тут варто звернути увагу на П(С)БО №16 «Витрати». Це положення є досить неоднозначним з точки зору трактування витрат, пов'язаних з амортизацією. Наприклад, амортизація, без уточнення, яких саме об'єктів, серед статей калькулювання виробничої собівартості продукції, що визначаються підприємствами самостійно, віднесена тут до складу «інших прямих витрат». При цьому, на практиці амортизація, як правило, не може бути віднесена до складу прямих витрат, окрім випадків, коли підприємство має дуже невелику кількість об'єктів основних засобів, або ж застосовує виробничий метод нарахування амортизації. Крім того, П(С)БО №7 пропонує підприємствам відносити амортизацію основних фондів та нематеріальних активів загальногосподарського використання до адміністративних витрат, а фондів та активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг – до витрат на збут. Таку систему можна реалізувати на практиці, але вона передбачає додаткові труднощі при обліку витрат, тому вітчизняні підприємства частіше відносять повну суму амортизації на виробничу собівартість. Визначення частки амортизації у собівартості одиниці продукції на основі прямих витрат, на наш погляд, є об'єктивним, економічно обґрунтованим, і, одночасно, відносно простим у застосуванні методом. При застосуванні цього методу амортизація менше

вплине на собівартість дешевшої у виробництві продукції. Аналогічними є методи на основі виробничої і повної собівартості, хоча база для розрахунків у них є іншою.

Ще одним економічно обґрунтованим, але не завжди об'єктивним, є прямий спосіб перенесення амортизації на собівартість із застосуванням виробничого методу її нарахування. На жаль, його можна застосувати лише до невеликої частини об'єктів основних засобів підприємств. Частіше виробничий метод застосовується для амортизації транспортних засобів в організаціях, що займаються вантажними або пасажирськими перевезеннями, дещо рідше – для амортизації виробничого обладнання на машинобудівних підприємствах. Він уживаний тільки у тих випадках, коли можливе точне визначення для конкретного об'єкту основних засобів об'ємів випущеної з його використанням продукції, пройденого кілометражу, кількості перевезених пасажирів і маси вантажів, тощо. З економічної точки зору, справедливою є більш швидка амортизація тих об'єктів основних засобів, які працюють більше, а значить, зазнають більшого фізичного зносу. Проте, у такому випадку, наприклад, вартість перевезення пасажирів у маршрутному таксі, яке більше часу проводить на дорогах, а значить є потенційно ненадійним і навіть небезпечним, буде вищою за таку для автомобіля, який експлуатується у менш жорсткому режимі, що не є цілком логічним. Однак, за умови рівномірного розподілу сум амортизаційних відрахувань, нарахованих за допомогою виробничого методу, він стає найбільш точним і об'єктивним.

Вже протягом багатьох років в Україні спостерігається унікальна ситуація, коли суми амортизаційних відрахувань, нараховані в бухгалтерському обліку, кардинально відрізняються від сум, нарахованих у податковому обліку. У бухгалтерському обліку підприємствам надана широка автономія у виборі методів нарахування амортизації, у податковому ж обліку її нарахування жорстко регламентоване Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», який не надає практично ніяких можливостей для маніпулювання сумами амортизаційних відрахувань. Це можна пояснити тим, що держава хоче запобігти зловживанням, які можуть виникнути у зв'язку із штучним завищенням об'ємів амортизації на підприємствах з метою зниження сум

оподаткованого прибутку. На жаль, така ситуація призводить до того, що навіть при застосуванні у бухгалтерському обліку податкових правил нарахування амортизації, суми, списані на собівартість продукції, робіт та послуг, мають лише опосередковане відношення до сум амортизації, нарахованих у податковому обліку, які істотно впливають на об'єми оподаткованого прибутку. Навіть після впровадження з початку 2004 року нових, підвищених норм амортизації у податковому обліку, темпи нарахування її у бухгалтерському обліку залишаються значно вищими при використанні майже усіх методів, що пов'язано з особливостями нарахування амортизації на залишкову вартість і з тим, що більшість об'єктів все ще амортизуються за старими нормами. Фактично, це призводить до того, що собівартість продукції штучно завищується, що не компенсується відповідним зниженням об'ємів податку на прибуток. Ще одним негативним наслідком є сповільнення темпів оновлення основних фондів на вітчизняних підприємствах. Єдиним виходом з цієї ситуації є зближення бухгалтерського і податкового обліку, проте у найближчій перспективі таке зближення навряд чи буде затверджено законодавчо.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. №92. 2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». В редакції Закону №283/97-ВР від 22.05.97, з усіма змінами та доповненнями. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318.

Надійшла до редакції 27.11.2008 р.