

УДК 657.372.3

Т.Г. Китайчук,

к.е.н., доцент, кафедра обліку та оподаткування

Вінницький торговельно-економічний інститут

Державного торговельно-економічного університету, м. Вінниця

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8171-1220>

І.В. Копчикова

к.е.н., доцент, кафедра обліку та оподаткування

Вінницький торговельно-економічний інститут

Державного торговельно-економічного університету, м. Вінниця

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7752-1603>

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

T. Kytaichuk

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting and Taxation

Vinnitsia Institute of Trade and Economic

of Kyiv National University of Trade and Economics, Vinnitsia

I. Korchikova

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting and Taxation

Vinnitsia Institute of Trade and Economic

of Kyiv National University of Trade and Economics, Vinnitsia

CHARACTERISTICS OF CALCULATING DEPRECIATION OF FIXED ASSETS UNDER THE CONDITIONS OF THE STATE OF WAR

У статті проведено дослідження проблемних питань щодо методики нарахування амортизації основних засобів. Дослідження питань пов'язаних з амортизацією були є і будуть предметом дискусій. Встановлено, що є

підприємства, основні засоби яких зараз знаходяться на тимчасово окупованих територіях, на підконтрольній Україні території майно може бути мобілізованим або підприємства самостійно починають його використовувати не за основним призначенням, а для цілей оборони, захисту населення, відсічі агресії. Облікові оцінки в розумінні п. 3 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» підприємство встановлює індивідуально для кожного об'єкта основних засобів під час визнання його. Враховуючи обставини воєнного стану у разі встановлення фактів знищення (псування) майна на день встановлення таких фактів інвентаризацію необхідно проводити в обсязі, визначеному керівником підприємства.

The article examines problematic issues related to the method of calculating depreciation of fixed assets. Research on issues related to depreciation has been and will be the subject of discussions. It has been established that there are enterprises whose main assets are currently located in the temporarily occupied territories, the property may be mobilized in the territory under the control of Ukraine, or the enterprises independently begin to use it not for the main purpose, but for the purposes of defense, protection of the population, repelling aggression. The useful life, liquidation value and depreciation method are accounting estimates within the meaning of clause 3 of NP(S)BO 6 "Correction of errors and changes in financial statements". The enterprise sets them individually for each object of fixed assets during its recognition. The rules on revising the liquidation value have been studied. You can review the service life and liquidation value not only as of December 31. If at the end of the year there are no signs of a change in the expected economic benefits from the use of fixed assets, there is no need to change accounting estimates. The depreciation method is chosen individually for each object of fixed assets, taking into account the expected method of obtaining economic benefits from its use. The method of depreciation of an object of fixed assets is revised at the end of the reporting year in case of a change in the expected method of obtaining economic benefits from its use. Accrual of depreciation according to the new method starts from the month following

the month of adoption of the decision to change the depreciation method. It has been proven that it is possible to review and change the period of use, liquidation value and depreciation method (if necessary) based on the results of the inventory. Taking into account the circumstances of the state of war, in case of facts of theft (theft), shortage, destruction (damage) of property on the day of establishment of such facts, the inventory must be carried out in the amount determined by the head of the enterprise.

Ключові слова: основні засоби, консервація, амортизація, облікова політика, воєнний стан.

Key words: fixed assets, conservation, depreciation, accounting policy, martial law.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним із бухгалтерських питань, на яке безпосередньо накладає свій відбиток воєнний стан, – нарахування амортизації основних засобів. Варто зазначити, що тут не слід шукати єдиного рішення. Важливим є диференціація об'єктів залежно від можливості їх використання. У багатьох підприємців, бухгалтерів та менеджерів виникає питання щодо можливості продовжувати нарахування амортизації, необхідності виведення об'єктів із експлуатації тощо. Відомо, що норми НП(С)БО та Податкового кодексу диктують свої правила, але останнє рішення все ж за менеджментом.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Дослідження питань пов'язаних з амортизацією були є і будуть предметом дискусій як серед вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Значний внесок у дослідження проблем та особливостей нарахування амортизації основних засобів зробили такі вчені, як: С.Ф. Голов [1], В.О. Лесняк [2], Л.О. Матвійчук [3], О.В. Щирська [4], О.С. Яцунська [5] та багато інших. Проте сьогодні в Україні особливі умови функціонування суб'єктів господарювання, тому щоденно виникають проблемні питання щодо особливостей нарахування амортизації основних засобів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження особливостей нарахування амортизації основних засобів в умовах воєнного стану, вивчення фактичного стану та здійснення критичного аналізу діючої практики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протягом воєнного стану велика кількість підприємств, установ та організацій хоча б на певний період оголошували простій. У деяких підприємствах навіть після повернення до роботи частина основних засобів так і не експлуатується. На жаль, є підприємства, основні засоби яких зараз знаходяться на тимчасово окупованих територіях, на підконтрольній Україні території майно може бути мобілізованим або підприємства самостійно починають його використовувати не за основним призначенням, а для цілей оборони, захисту населення, відсічі агресії.

Міністерство фінансів України також реагує на виклики сьогодення і 15.07.2022 на своєму сайті оприлюднило наказ від 26.05.2022 № 148 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку». Цим документом було внесено зміни до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – НП(С)БО 7) [6] і Положення про проведення інвентаризації [7].

Отже, на сьогодні основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і 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) [6]. Тобто у визначення було додано те, що ці активи використовуються у т. ч. і для виконання робіт.

Ефективність використання необоротних активів підприємств, залежить від раціонального вибору методів обліку та облікових оцінок основних засобів. Строк корисного використання, ліквідаційна вартість та метод амортизації – це облікові оцінки в розумінні п. 3 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [8]. Їх підприємство встановлює індивідуально для кожного

об'єкта основних засобів під час визнання його (п. 23, 24 та 26 Методичних рекомендацій з обліку основних засобів № 561) [9]. Згідно з НП(С)БО 6: облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких вона базувалася, або отримано додаткову інформацію (п. 6); наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди (п. 8).

Варто дослідити як ці положення кореспондують з оновленими нормами НП(С)БО 7. Щодо строку використання та ліквідаційної вартості основних засобів. Дотепер вимагалось переглядати лише строк використання основних засобів у будь-який момент, якщо змінились очікувані економічні вигоди від їх використання. Перегляду ліквідаційної вартості НП(С)БО 7 не вимагало, хоча не було й заборони це робити. Оновлений п. 25 НП(С)БО 7 на сьогодні виглядає так: строк корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів переглядаються *на кінець звітного року* у разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та/або ліквідаційної вартості.

Отже, з'явилась норма про перегляд ще і ліквідаційної вартості. На перший погляд фраза *«на кінець року»* наводить на думку, що переглядати строк експлуатації та ліквідаційну вартість можна лише станом на 31 грудня. Якщо ж звернутися до П51 МСБО 16 «Основні засоби», то: «Ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати *принаймні* на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну (зміни) слід відображати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Вважаємо, що переглядати ще не означає змінювати. Тобто, якщо на кінець року немає ознак зміни очікуваних економічних вигід від використання основних засобів, змінювати ці облікові оцінки не потрібно.

Метод амортизації обирають індивідуально для кожного об'єкта основних засобів з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Якщо ж спосіб отримання економічних вигід змінився, метод амортизації об'єкта основних засобів переглядають (п. 28 НП(С)БО 7). Раніше стандарт не уточнював, на яку саме дату проводити перегляд методу амортизації. Наказ № 148 вносить ясність до п. 28 НП(С)БО 7: метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається на кінець звітнього року у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Отже, враховуючи норми НП(С)БО 6 та все вищевикладене:

1) необхідно проводити процедуру перегляду строків експлуатації, ліквідаційної вартості та методу амортизації, тобто перевіряти, чи не змінилися попередні оцінки, слід принаймні на кінець кожного звітнього року;

2) це не означає, що облікові оцінки треба обов'язково щорічно змінювати. Станом на дату закінчення кожного звітнього року використовуваний метод можна тестувати на предмет можливого перегляду;

3) якщо змінився спосіб отримання економічних вигід, то змінити облікові оцінки можна в будь-який момент;

4) таку зміну обов'язково необхідно об'єктивно аргументувати і документально підтвердити. Очевидно, що переглянути та змінити строк використання, ліквідаційну вартість та метод амортизації (у разі необхідності) можна за результатами інвентаризації (п. 1.4 розд. III Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань) [7].

Що відбудеться далі з нарахованою амортизацією. Раніше в п. 30 НП(С)БО 7 зазначалося, що суму нарахованої амортизації відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. Сьогодні згідно з оновленою нормою підприємства відображають суму нарахованої амортизації шляхом збільшення зносу основних засобів і витрат підприємства, крім випадків, коли

сума нарахованої амортизації включається до собівартості іншого активу і балансової вартості такого активу. Тобто:

1) віднесення амортизації виробничих основних засобів до собівартості виробленої продукції. На практиці згідно з п. 14 НП(С)БО 16 «Витрати» її відображували за дебетом рахунка 23 «Виробництво» та кредитом 13 «Знос основних засобів»;

2) віднесення амортизації основних засобів, що використовуються для створення чи поліпшення інших основних засобів – за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом 13 «Знос основних засобів».

Відповідно до п. 23 НП(С)БО 7 нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) основних засобів, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні його активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його:

- реконструкції;
- добудови;
- дообладнання;
- модернізації;
- консервації.

В такому разі нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію (п. 29 НП(С)БО 7). Також важливо пам'ятати, що перелік випадків, коли нарахування амортизації призупиняється, прописаний і в п. 24 Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів.

Отже, призупинити нарахування амортизації в бухгалтерському обліку чи ні – можуть вирішувати лише підприємства, які складають звітність на основі НП(С)БО. Для тих, хто керується при складанні фінансової звітності МСФЗ – такого права вибору немає. Водночас, податкова амортизація основних засобів в період простою буде в зоні ризику всіх підприємств, незалежно від основи складання фінансової звітності. Утім, судова практика чітко вказує на те, що в

прибутківців є досить великі шанси відстояти своє право на податкову амортизацію в період воєнного стану.

Важливе питання – чи вписується вимушений простій у зв'язку із воєнним станом у цей перелік випадків обов'язкового призупинення амортизації. Зрозуміло, що простій жодним чином не пов'язаний із реконструкцією, модернізацією, добудовою чи дообладнанням основних засобів. Причина призупинення діяльності в цілому чи окремих напрямів дещо інша – впровадження воєнного стану в Україні.

Отже, можна чітко зазначити, що простій основних засобів не є тотожним їх консервації. Річ у тім, що консервація основних засобів являє собою комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як 3 роки) їх зберігання у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування. Регулюється це питання Положенням про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.97 р. № 1183.

Основні засоби можуть бути законсервовані, якщо за техніко-економічним обґрунтуванням подальше використання їх у виробництві визнано тимчасово недоцільним. У випадку воєнного стану простій основних засобів пов'язаний не з недоцільністю, а з неможливістю використання. Крім того, консервація основних засобів – це право підприємства, а не обов'язок. Звідси впливає те, що консервувати основні засоби на період простою підприємство не зобов'язане.

Отже, можемо зробити висновок, що під час простою підприємство може не призупиняти нарахування амортизації в обліку. ПСБО 7 не містить такої вимоги. Тобто це рішення – виключно в компетенції менеджменту компанії.

Вимушений простій основних засобів не є тотожним їх консервації не означає, що підприємство не може їх законсервувати. Особливо, якщо об'єкти основних засобів лишилися на території, на якій наразі немає активних воєнних дій, а працівники, з метою безпеки, були евакуйовані. Консервація основних засобів чи просто призупинення їх амортизації – питання виключно в

компетенції менеджменту компанії. Щоправда у випадку консервації слід звернути на перелік необхідних документів, визначених Положенням № 1183.

Призупинити нарахування амортизації можна на підставі:

- наказу про виведення основних засобів з експлуатації на період дії карантину;
- акту виведення основних засобів із експлуатації.

Відмітимо, що нормативними документами не передбачено типової форми такого акту. Тому підприємство може розробити власну форму документу (із усіма основними реквізитами). За основу можна взяти Акт введення в експлуатацію основних засобів.

В умовах дії воєнного стану дуже актуальним стає питання якості проведення інвентаризації основних засобів. Своєчасне виявлення формальної інвентаризації дозволить підприємству вжити заходів проти несумлінних співробітників та уникнути збитків у майбутньому.

Враховуючи обставини воєнного стану у разі встановлення фактів викрадення (розкрадання), нестачі, знищення (псування) майна на день встановлення таких фактів інвентаризацію необхідно проводити в обсязі, визначеному керівником підприємства. Це необхідно виконати за умови, що є можливість безпечного та безперешкодного доступу до таких основних засобів. Суцільна інвентаризація проводиться станом на 1-ше число місяця, що настає за місяцем, в якому зникли перешкоди доступу до активів. Але можна й раніше (саме за рішенням керівника) – на день встановлення фактів пошкодження (знищення), крадіжки.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Узагальнюючи результати даного дослідження, доходимо висновку, що:

1) сьогодні в Україні особливі умови функціонування суб'єктів господарювання, тому щоденно виникають проблемні питання щодо особливостей нарахування амортизації основних засобів;

2) ефективність використання необоротних активів підприємств, залежить від раціонального визначення їх строку корисного використання, ліквідаційної вартості та вибору методу нарахування амортизації;

3) у річній фінансовій звітності інформація про основні засоби, до яких неможливо забезпечити безпечний та безперешкодний доступ, відображаються за даними бухгалтерського обліку.

Список літератури:

1. Голов С.Ф. Облік безоплатних необоротних активів. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 6. С. 3–11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_6_2.

2. Лесняк В.О. Облік і аудит операцій з використання та утримання основних засобів машинобудівних підприємств. Автореф. дис... кандидата екон. наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ : КНЕУ, 2014. 22 с.

3. Матвійчук Л.О. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області). Автореф. дис... кандидата екон. наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 23 с.

4. Щирська О.В. Проблеми сучасного обліку основних засобів та їх оподаткування в Україні. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2014. № 1. С. 421–428. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_1_46

5. Яцунська О.С. Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу. Автореф. дис... кандидата екон. наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Одеса : ОНЕУ, 2016. 23 с.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 28.09.2022).

7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Polozhennya-pro-nventarizaciyu-aktiviv-ta-zobovuzan> (дата звернення: 28.09.2022).

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку б «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 28.09.2022).

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 28.09.2022).

References: