

Економічні науки

УДК 657

Зінченко Олена Василівна

Кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту
Київський національний університет технологій та дизайну

Кихтенко Валентина Анатоліївна

Студентка

Київський національний університет технологій та дизайну

Зинченко Елена Васильевна

Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита
Киевский национальный университет технологий и дизайна

Кихтенко Валентина Анатольевна

Студентка

Киевский национальный университет технологий и дизайна

Zinchenko O.

Candidate of Economic Sciences, assistant professor of Accounting and Audit
Kyiv national University of technologies and design

Kykhtenko V.

Student

Kyiv national University of technologies and design

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА
АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASIS OF ACCOUNTING
DEPRECIATION OF FIXED ASSETS**

Анотація: в статті розглянуто економічну сутність амортизації основних засобів

Ключові слова: основні засоби, вартість, облік, амортизація, підприємство.

Аннотация: в статье рассмотрено экономическую сущность амортизации основных средств

Ключевые слова: основные средства, стоимость, учет, амортизация, предприятие.

Summary: in the article reviews the economic substance of depreciation of fixed assets

Key words: fixed assets, cost, accounting, depreciation, the company

Виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан підприємства значно залежать від забезпеченості основними засобами та ефективності їх використання. Розвиток виробництва є невіддільним від проблеми ефективного використання основних виробничих засобів та оптимізації величини амортизаційних відрахувань. Амортизаційні відрахування – одне з головних джерел здійснення реальних інвестицій.

Аналіз основних досліджень і публікацій. На сьогодні невідкладним є завдання прискорення й підвищення ефективності відтворення основних засобів, за рахунок правильно обраної політики амортизації.

Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів щодо питань амортизації внесли вчені-економісти: М.Т.Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.П.Войнаренко, С.Ф. Голов, М.Г. Чумаченко, І.М.Павлюк, В.П.Завгородній, В.В.Сопко, О.І. Шатохіна, В.Я.

Гавриленко,але актуальним на сьогодні залишається дослідження амортизації відповідно до Податкового Кодексу України.

Мета дослідження – вивчити теоретичні засади обліку амортизації основних засобів і визначити особливості її нарахування.

Виклад основного матеріалу. У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, унаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації. П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються відповідно до строку їх експлуатації [2].

Об'єктом амортизації на підприємстві є всі основні засоби, окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів, капітальних інвестицій [2, п.22]. Причому амортизують вартість кожного окремого об'єкта основних засобів.

Амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

- витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, зокрема витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього року;

- витрати на капітальне поліпшення землі, яке не пов'язане з будівництвом, а саме на іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації за таким об'єктом;

- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до п. 146.21 Податкового кодексу [1]. Слід зазначити, що платники податку всіх форм власності мають право переоцінювати об'єкти основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації. Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка, та використовується для розрахунку амортизації зпершого дня наступного року;

- вартість безкоштовно отриманих об'єктів енергопостачання, газой теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Не підлягають амортизації і повністю відносяться до складу витрат завітний період витрати платника податку на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації, та ліквідації основних засобів. Також не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування витрати бюджетів на будівництво й утримання споруд благоустрою і житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних та архівних фондів, витрати бюджетів на будівництво й утримання автомобільних доріг загального користування, витрати на придбання і збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного

фонду, що формується таутримується за рахунок бюджетів, вартість гудвілу, витрати на придбання чи самостійне виготовлення і ремонт, а також на реконструкцію, модернізаціюабо інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Згідно з пп. 145.1.2 Податкового кодексу [1] нарахування амортизаціїздійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації)об'єкта, який встановлюється наказом підприємства під час визнанняцього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), але не менше ніжвизначено в п. 145.1, і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консерваціїта інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення такихосновних засобів з експлуатації. Під час визначення строку експлуатаціїслід враховувати очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності, фізичний і моральний знос,що передбачається, правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніжвизначено в п. 145.1 Податкового кодексу [1].

Згідно з підпунктом 14.1.138 Податкового кодексу України [1] основні засоби– це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад 1 рік.

Нормами Податкового кодексу розширена класифікація основних засобів у податковому обліку, яка тепер передбачає 16 груп основних засобів.

У табл. 1 наведено порівняння податкових і бухгалтерських груп основних засобів та інших необоротних активів, а також зазначено мінімально припустимий строк корисного використання (МПС) об'єктів відповідних груп для цілей нарахування податкової амортизації.

Таблиця 1

Порівняння податкових і бухгалтерських груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи податкового обліку	Групи бухгалтерського обліку	Субрахунки бухгалтерського обліку	МПС, років
<i>Група 1</i> — земельні ділянки	Земельні ділянки	101	—
<i>Група 2</i> —капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	Капітальні витрати на поліпшення земель	102	15
<i>Група 3</i> — будівлі	Будинки і споруди	103	20
Споруди			15
передавальні пристрої			10
<i>Група 4</i> — машини та обладнання	Машина та обладнання	104	5
з них: ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються НА), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення і засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.			2
<i>Група 5</i> —транспортні засоби	Транспортні засоби	105	5
<i>Група 6</i> — інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструменти, прилади й інвентар	106	4
<i>Група 7</i> — тварини	Тварини	107	6
<i>Група 8</i> — багаторічні насадження	Багаторічні насадження	108	10
<i>Група 9</i> — інші ОЗ	Інші ОЗ, інші необоротні матеріальні активи	109, 117	12
<i>Група 10</i> —бібліотечні фонди	Бібліотечні фонди	111	—
<i>Група 11</i> —МНМА	МНМА	112	—
<i>Група 12</i> —тимчасові (нетитульні) споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5
<i>Група 13</i> — природні ресурси	Природні ресурси	114	—
<i>Група 14</i> — інвентарна тара	Інвентарна тара	115	6
<i>Група 15</i> — предмети прокату	Предмети прокату	116	5
<i>Група 16</i> —довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи	16	7

Як видно з табл. 1, групи податкового та бухгалтерського обліку співпадають, крім того, за кожною групою закріплені не норми амортизації, а мінімально допустимі строки корисного використання. Строк корисного використання установлюється наказом по підприємству при зарахуванні об'єкта на баланс, він може переглядатися у випадках зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта та не може бути меншим, ніж визначено в Податковому Кодексі [1]. При цьому не дається додаткового роз'яснення щодо строків використання об'єктів, які вже знаходяться в експлуатації.

Згідно п. 144.1 Податкового кодексу України[1], амортизація об'єктів нараховується протягом строку корисного використання і призупиняється на період виводу об'єкта з експлуатації. При визначенні строку корисного використання слід ураховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, та інші фактори.

Податковим Кодексом[1] дозволено в податковому обліку застосовувати п'ять методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий. При цьому прямолінійний і виробничий методи дозволено застосовувати до всіх груп, а інші три методи амортизації можуть бути використані тільки для певних груп основних засобів.

Амортизація більше не є окремою компонентою прибутку, що підлягає оподаткуванню. Амортизація включається до собівартості виготовлених та реалізованих товарів (робіт, послуг) або до інших витрат (залежно від використання об'єкта основних засобів). Відповідно, вона включається у витрати лише після реалізації таких товарів (робіт, послуг) - за датою визнання доходу від їх реалізації.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єкту рівня його ліквідаційної вартості. При цьому визначення терміну «ліквідаційна вартість» Податковим Кодексом не надано.

Невирішеними з точки зору гармонізації залишаються питання переоцінки та віднесення витрат на ремонти основних засобів. Так, платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = (I(a-1) - 10) : 100, \quad (1)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Результати індексації збільшують первісну вартість основних засобів на початок наступного року з метою амортизації, за П(С)БО переоцінка проводиться на інших засадах.

П(С)БО 7 «Основні засоби»[2] визначає критерії віднесення ремонтних витрат на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. До них відноситься вплив проведених ремонтних робіт на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта. За Податковим кодексом критерій майбутніх економічних вигод також застосовується, при цьому встановлюється вартісний критерій. Так, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного

податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

У бухгалтерському обліку відповідно до Плану рахунків амортизація основних засобів відображається на рахунку 131 “Знос необоротних матеріальних активів” субрахунок 131 “Знос основних засобів”.

На даному рахунку відображається інформація про нараховану амортизацію у пооб'єктному розрізі.

Рахунок 13 (субрахунок 131) відноситься до пасивних рахунків. Нарахування зносу робиться за кредитом рахунку у кореспонденції з рахунками обліку витрат на господарську діяльність (табл. 2).

Таблиця 2

Відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік з застосуванням класу 9		Бухгалтерський облік з застосуванням класу 9,8	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1	Нарахована амортизація основних засобів, що експлуатуються у капітальному будівництві	151	131	831, 151	131 831
2	Нарахована амортизація обладнання, що безпосередньо використовується у процесі виробництва продукції (технологічне обладнання)	23	131	831 23	131 831
3	Нараховується амортизація вартості основних засобів, що використовуються у роботах, що пов'язані з освоєнням нових виробництв, а також підготовкою робіт сезонного характеру	39	131	831 39	131 831
4	Збільшується сума зносу об'єкту основних засобів у зв'язку з його до оцінкою (збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів у частині його зносу).	423	131	831 423	131 831
5	Нарахована амортизація основних засобів загально виробничого характеру	91	131	831 91	131 831
6	Нарахована амортизація основних засобів загальногосподарського характеру	92	131	831 92	131 831
7	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються при реалізації продукції	93	131	831 93	131 831
8	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються у дослідженнях та розробках	941	131	831 941	131 831
9	Нараховується амортизація вартості основних засобів, що експлуатуються у сфері обслуговування виробництва та житлово-комунальній сфері.	949	131	831 949	131 831
10	Нараховується амортизація вартості основних засобів, що використовуються для усунення результатів надзвичайних результатів.	99	131	831 99	131 831

11	Списується сума зносу об'єктів основних засобів у зв'язку з його вибуттям. Зменшується сума зносу об'єкту основних засобів у зв'язку з його уцінкою при умові, що раніше наданий об'єкт не дооцінювався	131	10	131 831	831 10
12	Зменшення суми зносу раніше до оцінених об'єктів основних засобів.	131	423	131 831	831 423

За Дт 131 відображається знос по основних засобах, що вибули, у кореспонденції з відповідними рахунками.

Для розрахунку сум амортизаційних відрахувань використовується типова форма № ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів”, яка складається з 4 розділів: основні засоби у запасі (резерві); основні засоби в експлуатації; контрольні дані; розрахунок амортизації (зносу) основних засобів. Показники типової форми № ОЗ-14 є основою для відображення на відповідних рахунках сум нарахованої амортизації за звітний місяць та суми зносу основних засобів.

Важливим питанням обліку основних засобів, що стосується як бухгалтерського так і податкового обліку є облік ремонту основних засобів.

Після надходження основних засобів підприємство може мати витрати, пов'язані з їх експлуатацією або поліпшенням їх стану. Підхід до відображення таких витрат у бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання об'єкта.

З позицій правильності відображення операцій з ремонту основних засобів в обліку важливим є вид ремонту (поточний або капітальний) та спосіб ремонту (господарський чи підрядний).

Витрати на ремонт і обслуговування основних засобів звичайно здійснюються для відновлення або підтримання очікуваних від них майбутніх економічних вигід. Через це такі видатки списуються на витрати в момент їх здійснення.

При цьому дебетуються відповідні рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94, інші) та кредитується рахунки витрачених коштів (чи інших активів) або зобов'язань.

Витрати, пов'язані з поліпшенням стану основних засобів, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід, включають до балансової вартості основних засобів. Прикладами такого поліпшення є:

- модифікація об'єкта основних засобів з метою подовження строку корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин об'єкта для підвищення його якісних характеристик;
- впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дає зменшити первісно оцінені виробничі витрати.

Такі витрати накопичуються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» після завершення робіт списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунку 10 «Основні засоби».

Документально передача активу у ремонт (отримання з ремонту) оформляється актом прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Загалом, слід відзначити, що введення Податкового кодексу України має як позитивні, так і негативні наслідки. Введення великої кількості груп основних засобів та зазначення їх мінімальних строків використання є необхідним для детального визначення розміру амортизаційних відрахувань. Проте, доцільно розраховувати амортизацію, загалом, за групою 4. Негативним також є те, що облік основних засобів тепер необхідно вести по кожному об'єкту, а не по групах, що в свою чергу ускладнює облікові процедури, збільшує кількість часу на ведення обліку. Таким чином, правильність обліку амортизації основних засобів та ремонту мають важливе значення для

формування достовірної інформації про основні засоби в обліку та звітності.

Проведений аналіз показує, що правила стосовно основних засобів зближують фінансовий та податковий облік. Хоча, питання обліку основних засобів ретельно прописані в Податковому Кодексі, проте залишилися невирішені проблеми. Насамперед, це визначення строків корисного використання об'єктів, які знаходяться в експлуатації і вдруге – визначення терміну «ліквідаційна вартість» і способів обчислення його вартісного рівня. Це стосується амортизації необоротних активів, які використовуються для виготовлення та реалізації товарів (робіт, послуг).

Література

1. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради. – 2015. – №13–17. – Ст. 112. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

2. П(С)БО 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

3. Іванишин В. В. Інноваційне забезпечення оновлення техніко-технологічної бази підприємств АПК / В. В. Іванишин // Економіка АПК. – 2010. – №1. – С. 128–133.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів :Затвержені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30 верес. 2003 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 10. – С. 3 – 13.