

## МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

*Розглянуто методи нарахування амортизації у бухгалтерському та податковому обліку, особливості їх використання та удосконалення*

**Вступ.** В умовах гострої фінансово-платіжної кризи, в якій опинилася вся економіка України, незалежно від сфери власності, важливе значення мають такі процеси:

– збільшення надходжень до державного бюджету;

– збільшення внутрішніх джерел коштів підприємств, необхідних для інвестування виробничо-господарської діяльності та оновлення матеріально-технічної бази.

Значний вплив на зазначені процеси здійснює амортизаційна політика, яка проводиться як на рівні держави (як складова економічної політики), так і на рівні окремих підприємств (як складова облікової політики підприємства). Але амортизаційна політика, що проводиться сьогодні в Україні, є не досконалою. Це суттєво впливає на бухгалтерський облік, зокрема на облік основних засобів.

Нововведення, що відбулися за останні роки, поставили бухгалтерський облік основних засобів з «ніг на голову». Відображення в обліку операцій з основними засобами викликало значні труднощі у багатьох бухгалтерів. З 1 липня 2000 р. з введенням у дію П(С)БО № 7 «Основні засоби» підприємства України отримали право самостійно обирати методи нарахування амортизації. Починаючи з цієї дати на підприємстві повинно вестися два обліки основних засобів: податковий та бухгалтерський. При цьому два цих обліки існують зовсім самостійно, та не слід шукати між ними жодних взаємин.

**Постановка проблеми.** У наданій роботі розглядається визначення концепцій нарахування амортизації основних засобів у податковому обліку, а також проблеми амортизаційної політики в ринкових умовах. Також значна увага приділяється проблемам обліку нарахування амортизації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій з проблеми.** Дослідженням цих проблем займається широке коло науковців: Гринько А.П., Додов А.А., Буніч П.П., Чумаченко М.Г., Вигорська Н., Бондар О.В., Нечай Н.М. та інші. Проте на сьогодні залишається не вирішеним ряд проблем пов'язаних з обліком амортизації.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Визначення терміна «амортизація» закріплено у Законі про прибуток: відповідно до пп. 8.1.1, амортизацією основних фондів є поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення та поліпшення на зменшення скоригованого прибутку в межах норм амортизаційних відрахувань [1].

Амортизації в податковому обліку підлягають матеріальні цінності, які призначаються для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів із дати введення в експлуатацію цих матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом. На відміну від бухгалтерського обліку не виробничі та безкоштовно одержані основні фонди амортизації не підлягають [2, ст. 80].

Податкова амортизація нараховується з кварталу, наступного за кварталом придбання основних засобів. У бухгалтерському обліку нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію об'єкта основних засобів.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року та вартість яких перевищує 1000 грн.

Для розрахунку амортизаційних відрахувань всі основні фонди розподіляються за групами згідно пп. 8.2.2 Закону про прибуток:

група 1 – будівлі, споруди, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їхні частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до групи 1, 2 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного обчислення інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у т. ч. стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів [4, с. 49].

До кожної з таких груп застосовують окремі норми амортизації до балансової вартості кожної на початок звітного періоду. До основних фондів, витрати на придбання, виготовлення, поліпшення яких були понесені до 1.01.04 року, згідно із Законом застосовують старі норми, а після 1.01.04 року – нові підвищені норми амортизації.

Таблиця 1. Норми амортизації за групами основних фондів залежно від періоду понесених витрат [3, с. 80]

Група основних фондів	Період, коли були понесені витрати	
	до 1.01.2004 року	після 1.01.2004 року
1	1,25%	2%
2	6,25%	10%
3	3,75%	6%
4	–	15%

Амортизаційна політика підприємства значною мірою відбиває політику держави, оскільки базується на принципах, методах і нормативах амортизаційних відрахувань, затверджених законодавчими та нормативними актами Кабінету Міністрів України.

Амортизаційна політика – це складова частина загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів, яка полягає в оптимізації потоку власних засобів, що реінвестуються у виробничу діяльність.

На даний момент існує низка невирішених питань, що призводять до проблем при формуванні амортизаційної політики. До таких проблем можна віднести:

– проблеми вибору методів амортизації основних засобів;

– проблеми визначення термінів використання основних засобів;

– суперечності щодо визначення терміну «амортизація» та функцій, які вона виконує тощо [4, с. 49].

Вибір методу нарахування амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу й алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звернути увагу на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах [5, с. 38].

Стандарт П(С)БО 7 "Основні засоби" визначає п'ять методів, які дозволяють використовувати при нарахуванні амортизації:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Крім того, дозволено використовувати метод амортизації, передбачений податковим законодавством. Також застосовують комбіновані методи амортизації (прогресивно-регресивний, списання та заміни, експертної оцінки зносу) [6, с. 21].

Наведені методи нарахування амортизації можна умовно поділити на два види:

– методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів (прямолинійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);

– метод амортизації, який базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних засобів (виробничий).

Розглянемо кожен з методів нарахування амортизації більш детально.

При використанні прямолинійного методу вартість об'єкту основних засобів списується однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації.

Метод прямолинійного списання, як правило, використовується по відношенню до об'єктів основних засобів, стан яких залежить виключно від строку корисного використання та на них не діє вплив інших факторів. До таких основних засобів відносять будови, споруди, меблі та інші.

Характеризуючи метод прямолинійного списання, не можна не відмітити його переваги у простоті розрахунків та рівномірності розподілу сум амортизації між обліковими періодами, простоті, точності розрахунків. Його використання особливо доцільне, коли ступінь експлуатації об'єкта основних засобів у кожному звітному періоді залишається незмінною. Він передбачає практично рівномірний спад економічної корисності об'єкту із року в рік.

Але ж недоліком такого методу є те, що при його використанні не враховується моральний знос, а також не робиться реальна оцінка виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації. Практика показує, що знос машин збільшується у перші роки їх експлуатації, потім величина зносу стабілізується, а у останні роки експлуатації знос машин знову зростає. Щодо до морального зносу машин, то він також нерівномірний. Застосування наданого методу не завжди забезпечує повне перенесення вартості основних засобів на знов створений продукт, в результаті чого створюється недоамортизація основних засобів, що є прямим збитком підприємства.

При використанні виробничого методу для окремих видів основних засобів нарахування амортизації робиться на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (одиницях виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрах пробігу тощо).

Відзначимо, що при використанні виробничого методу, сума амортизації, яка визнається витратами звітнього періоду, та балансова вартість об'єкту при використанні цього методу змінюється у зрівнянні з попереднім періодом прямо пропорційно обсягу виробленої продукції (робіт, послуг).

В основі цього методу лежить припущення, що фактично отриманий прибуток від експлуатації відповідного матеріального активу у кожному звітному періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції, вироблених з його участю у цих звітних періодах. Існує точка зору, що на такий вид обладнання, як верстат, амортизація повинна нараховуватися в облікових цінах

пропорційно одиницям виробленої на ньому продукції у кожному звітному періоді (на основі первісно визначеного загального випуску продукції), а не просто пропорційно часу з початку експлуатації. При цьому стверджується, що більшість виробничих активів приймають участь у створенні прибутку (та відповідно зношуються) лише тоді, коли вони використовуються у виробництві.

Метод нарахування зносу пропорційно випуску продукції також дуже простий, раціональний та систематичний. Краще за все його використовувати у тому випадку, коли відносно активу, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції. Його використання також доцільно, коли економічна користь того чи іншого необоротного активу зменшується у зв'язку з експлуатацією його у виробництві, а не у зв'язку з впливом на нього часу. Цей метод забезпечує також відповідність суми амортизації, яка визнається витратами поточного періоду, отриманням прибутку, у випадку, якщо використання відповідного необоротного активу у різні періоди неоднакові. Але, не дивлячись на плюси, цей метод у закордонній практиці не знайшов широкого застосування, оскільки дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого необоротного активу.

Метод зменшення залишкової вартості полягає у визначенні річної суми амортизації об'єкту основних засобів виходячи з основної вартості такого об'єкту на початок звітнього року. Сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення залишкової вартості об'єкту основних засобів на норму річної амортизації.

Використання методу зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації передбачає наявність ліквідаційної вартості амортизованого об'єкту основних засобів. В протилежному випадку об'єкт основних засобів буде повністю "замортизований" протягом одного року.

Відповідно до П(С)БО № 7 базою для нарахування амортизації при використанні наданого методу є залишкова вартість на початок звітнього року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації. З цього випливає, що починаючи з дати вводу в експлуатацію об'єкту основних засобів до кінця звітнього року, у якому був введений такий об'єкт, базою для нарахування амортизації буде його первісна вартість.

При використанні наданого методу нарахування амортизації можлива ситуація, при якій залишкова вартість об'єкту наприкінці запланованого строку експлуатації не буде рівна ліквідаційній вартості. Такі розходження будуть виникати у випадку, якщо об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію у середині звітнього періоду. Але ж це не повинно стати причиною сумнівів, так як нарахування амортизації було не з початку звітнього року, а з середини. У зв'язку з цим підприємство може прийняти рішення про зміну строку амортизації та доамортизувати залишкову частину вартості або вважати залишкову вартість об'єкту ліквідаційною вартістю.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом методу зменшення залишкової вартості.

При такому методі річна сума амортизації визначається виходячи із залишкової вартості об'єкту на початок звітнього періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації по введенням протягом року об'єктам та подвоєння річної норми амортизації, що розраховується виходячи зі строку корисного використання об'єкту.

Наданий метод нарахування амортизації, а саме при розрахуванні норми річної амортизації, не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості об'єкту основних засобів. При цьому виконується правило, при якому сума амортизації останнього року розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкту наприкінці періоду його експлуатації була не менше, ніж його ліквідаційна вартість.

Кумулятивний метод, або метод суми цифр років, ґрунтується на розрахунку так званого кумулятивного коефіцієнта, що є по суті, нормою амортизації.

Річна сума амортизації за цим методом визначається як добуток вартості, що амортизується та кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку служби об'єкту основних засобів, на суму чисел років його корисного використання.

Застосування методу залишкової вартості, а також кумулятивного методу визначення сум амортизації є найбільш прогресивним з точки зору методології бухгалтерського обліку. Доцільність використання цих методів пояснюється наступним:

- найбільша ефективність використання основних засобів приходиться на перші роки їх експлуатації, коли вони фізично та морально ще нові;

- накопичуються грошові кошти для заміни об'єкта у випадку його морального старіння та інфляції;

- забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що приходяться на останні роки використання таких об'єктів без відповідного збільшення витрат виробництва за рахунок того, що сума нараховуваної амортизації у ці роки зменшується.

У бухгалтерському обліку, на відміну від податкового, нарахування амортизації робиться не в цілому по групі, а по окремому об'єкту основних засобів щомісячно.

У податковому обліку норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної групи основних фондів на початок звітного (податкового) періоду.

Треба зазначити, що використання дозволених П(С)БО № 7 методів нарахування амортизації основних засобів веде до плутанини понять, що використовуються у бухгалтерському та податковому обліку. Це стосується підстав для збільшення первісної вартості основних засобів, визнання їх груп, а також залишкової вартості (балансової), переоцінка якої не передбачена податковим законодавством.

Закінчуючи розбір методів нарахування амортизації у бухгалтерському обліку, можна навести приклади альтернативних методів, які не передбачені у П(С)БО № 7, але мають практичне використання у світі.

Підприємства також можуть застосовувати метод списання та заміни основних засобів або методи групового та складового обліку зносу [7, с. 21].

Метод списання та заміни основних засобів, як правило, використовується господарськими організаціями, що мають велику кількість відносно малоцінних основних засобів, що розташовані на великій географічній території. До числа таких відносяться:

- залізничні компанії, основними засобами яких виступають вагони та локомотиви;

- телефонні компанії, матеріальну базу яких складають лінії зв'язку, підстанції, телефонні апарати тощо;

- організації комунального обслуговування, енергопостачання та інші.

Часто для таких компаній ведення рахунку відрізняється на знос по кожному основному засобу не доцільно через надто значний обсяг облікової роботи та пов'язаних з цим витрат.

При обліку витрат методом списання та заміни витрати на знос дорівнюють вартості списаних у той чи інший період основних засобів, ліквідаційна вартість основних засобів віднімається з витрат на знос у той період, коли робиться їх списання. Знос по окремим основним засобам не нараховується, при їх списанні не відображається прибуток чи витрати, а рахунок нарахованого зносу не використовується.

Облік первісної вартості основних засобів (по витратам на їх придбання) часто ведеться не по окремим засобам, а по групам засобів. Різниця між списанням та заміною складається у спосіб оцінки виведених з господарської діяльності основних засобів.

При списанні сума витрат на знос дорівнює первинній вартості списуваного основного засобу за винятком його ліквідаційної вартості. При нарахуванні амортизації по групі

активів у якості первинної вартості кожного з них береться первісна вартість купленого раніше за інших. У цьому випадку нарахування амортизації при списанні аналогічне обліку товарно-матеріальних запасів методом FIFO.

Методи групового та складового обліку зносу передбачають можливість об'єднання декількох основних засобів у єдине ціле і ведення по ним загального контрольного рахунку. Тобто декілька основних засобів амортизуються як єдине ціле. Груповий облік ведеться по груповим активам, а складовий – по різномірним.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проаналізувавши методи нарахування амортизації основних засобів слід зазначити, що жоден з цих методів не дає однозначної відповіді на проблему розподілу амортизованої вартості. І проблема полягає не в тому, що відсутні рішення, а в тому, що їх дуже багато, і жодне з них не є переконливим. Тому вибір методу нарахування амортизації основних засобів необхідно здійснювати в кожному конкретному випадку, аналізуючи всі "за" і "проти".

Отже для покращення амортизаційної політики слід:

- дозволити підприємствам самостійно обирати й змінювати метод амортизації, з повідомленням податкових органів до початку податкового року;

- запровадити контроль за цільовим використанням амортизаційних коштів у разі, коли підприємства обирають нелінійні методи амортизації (зменшення залишкової вартості чи кумулятивний);

- трактувати амортизацію як економічний процес, що ґрунтується на раціональних строках служби основних засобів, тощо.

#### Список використаної літератури

1. Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР "Про оподаткування прбутку підприємства".
2. Положення бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92.
3. Юшко С.В. Амортизація основних фондів у податковому обліку: критичний погляд на проблему // *Фінанси України* – 2007. – №10. – С. 80.
4. *Водоп'янова О.* Амортизаційні витрати у приватного підприємця // *Дебет Кредит* – 2006. – С. 47-50.
5. *Бондар О.В.* Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // *Актуальні проблеми економіки* – 2005. – № 43. – С. 38.
6. *Орлов П., Орлов С.* Про використання в Україні різних систем амортизації // *Економіка України* – 2005. – № 5. – С. 38.
7. *Савченко А., Нікіфоров А.* Підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації // *Економіка України* – 2007. – № 11. – С. 21.
8. *Нечай Н.М.* Удосконалення обліку нарахування амортизації // *Наукові праці КНТУ. Економічні науки* 2005. Вип. 7. III. – С. 18.
9. <http://www.ya.ru>.
10. <http://www.me.gov.ua>.

АВРАМЕНКО Олена Іванівна – асистент кафедри "Облік і аудит" Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:  
– фінансовий облік

ВАТУЛЯ Леся Анатоліївна – студентка Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:  
– фінансовий облік;  
– інвестиції та інновації

ХУДИК Катерина Анатоліївна – студентка Кременчуцького державного політехнічного університету імені Михайла Остроградського

Наукові інтереси:  
– фінансовий облік;  
– інвестиції та інновації