

МЕТОДИКА НАРАХУВАННЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Ю. А. ВЕРИГА, кандидат економічних наук, професор
(Вищий навчальний заклад Укоопспілки

«Полтавський університет економіки і торгівлі»);

Н. О. НОВОХАТКА, студентка

(Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка)

Анотація. Метою статті є дослідження методики нарахування й організації обліку деамортизації основних засобів як важливої складової облікового процесу на підприємствах Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку та Податковим кодексом України (далі – ПКУ) та розкриття інформації у фінансовій звітності. **Методика дослідження.** Для вивчення методики та організації обліку нарахування амортизації основних засобів застосовано діалектичний підхід та метод порівняння. На етапі збору, систематизації, а також обробки інформації використано метод індукції, у процесі теоретичного осмислення – метод дедукції. **Результати.** У статті розкрито сутність та мету амортизації. Наведено методи нарахування амортизації та їх характеристику. Розглянуто особливості визначення суми амортизації основних засобів за Податковим кодексом України та нормативно-правовими документами з бухгалтерського обліку. Наведено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку нарахування амортизації. Розкрито відображення інформації про амортизацію у фінансовій звітності підприємства, що використовується для проведення аналізу та прийняття управлінських рішень. **Практична значущість результатів дослідження.** Розглянута методика нарахування амортизації основних засобів з урахуванням вимог ПКУ дозволить працівникам не допуститися помилок під час визначення фінансових результатів і забезпечити повноту, правдивість та достовірність обліку і звітності підприємств, що надається користувачам.

Ключові слова: амортизація, основні засоби, строк корисного використання, методи нарахування амортизації та її облік, амортизаційні різниці, фінансова звітність.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Важливе значення має відтворення основних засобів як процес їх виробничого використання, зносу, амортизації, підтримки в робочому стані через здійснення ремонтів і фізичне їх відновлення. Особливо важливе значення в механізмі відтворення основних засобів має амортизація, оскільки вона, з одного боку, є елементом виробничих витрат, що входить до собівартості продукції, а з іншого, є джерелом коштів для відновлення основного засобу на якісно новій основі. Визначення строків корисного використання, вибір доречного методу нарахування амортизації та правильне визначення витрат впливає на фінансовий результат під-

приємства, тому тема дослідження є досить актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації обліку та методики нарахування амортизації досліджувалися багатьма вченими, зокрема О. І. Авраменком, Ф. Ф. Бутинцем, М. П. Войнаренком, О. В. Зінченком, Г. Г. Кірейцевим, О. Кундеусом, В. В. Сопком, В. Г. Лінником, М. С. Пушкарем та ін.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження методики нарахування та організації обліку амортизації основних засобів як важливої складової облікового процесу на підприємствах за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку та Податковим кодексом України і розкриття інформації у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. 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.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, 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) [2].

В Україні порядок нарахування амортизації основних засобів визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 7 «Основні засоби» та Податковим кодексом України (далі – ПКУ).

Об'єктом амортизації є вартість усіх основних засобів, крім вартості землі, природних ресурсів і капітальних інвестицій.

Під амортизацією розуміють систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються відповідно до строку їх експлуатації.

Вартість, яка підлягає амортизації, – це первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційною вартістю називають суму коштів, яку підприємство очікує отримати від ліквідації основних засобів після закінчення строку їх використання, за вирахуванням витрат на їх ліквідацію.

Для бухгалтерського обліку визначення строку корисного використання має велике значення, оскільки протягом цього строку здійснюється нарахування амортизації за кожним об'єктом основних засобів. Призупиняється таке нарахування тільки на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта основних засобів.

Строк корисного використання – це період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив. Строк корисного використання визначається підприємством самостійно на підставі впливу таких факторів: очікуване використання підприємством; фізич-

ний знос; моральний знос; обмеження щодо використання активу.

Визначаючи строк корисного використання, треба враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з огляду на його потужність чи продуктивність; передбачуваний фізичний і моральний знос; правові чи інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [5, с. 8].

Підприємство має право самостійно переглядати строк корисного використання основного засобу.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується на підставі нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Нарахування амортизації здійснюється щомісячно. Процес нарахування амортизації:

- починається: з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів визнано активом;

- призупиняється: на період реконструкції, модернізації, добудови (дообладнання) та консервації об'єкта основних засобів;

- припиняється: починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта з основних засобів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням методів, наведених у табл. 1 [2].

Нарахування податкової амортизації передбачає врахування мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів.

Відповідно до Податкового кодексу України під час визначення податкової амортизації можна застосовувати будь-який бухгалтерський метод амортизації, за винятком виробничого. При цьому необхідно враховувати мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів.

За Податковим кодексом України, для розрахунку амортизації за прямолінійним методом щодо основних засобів четвертої групи, тобто машин та обладнання, використовують, починаючи з 01.01.2017 року, мінімально допустимий строк експлуатації, який дорівнює 2 рокам, замість 5, якщо: витрати на придбання таких основних засобів понесені (нарахова-

ні) платником податків після 01.01.2017 р. та якщо для таких основних засобів одночасно виконуються вимоги:

- основні засоби не були введені в експлуатацію та не використовувалися на території України;
- основні засоби введені в експлуатацію в межах одного з податкових (звітних) періодів,

починаючи з 1 січня 2017 року до 31 грудня 2018 року;

- основні засоби використовуються у власній господарській діяльності та не продаються або не надаються в оренду іншим особам (за винятком платників податків, основним видом діяльності яких є послуги з надання в оренду майна) [1].

Таблиця 1

Методи нарахування амортизації основних засобів [складено автором на основі [2]]

Назва методу	Сутність методу
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, з огляду на строк корисного використання об'єкта, і подвоюється
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів

Суми переоцінки основних засобів у розрахунку податкової амортизації участі не беруть. У бухгалтерському обліку після проведення уцінки або дооцінки нарахування амортизації здійснюється, зважаючи на нову вартість переоціненого об'єкта основних засобів. У зв'язку із цим у податковому й бухгалтерському обліку база для розрахунку амортизації (отже, і сума амортизації) буде різною, фінансовий результат необхідно відкоригувати на «амортизаційні» різниці.

З огляду на це підприємство зобов'язане збільшити бухгалтерський фінансовий результат на суму амортизації, нарахованої за бухгалтерськими правилами, і одночасно зменшити його на суму амортизації.

Отже, механізм коригування передбачає, що бухгалтерська амортизація виключається з

об'єкта оподаткування, а її місце у визначенні прибутку посідає податкова амортизація. У результаті об'єкт оподаткування зменшується тільки на суму податкової амортизації.

Якщо ж йдеться про невикористані основні засоби, то їх податкова амортизація дорівнює нулю. А отже, за допомогою збільшувальної «амортизаційної» різниці просто виключається вплив бухгалтерської амортизації таких основних засобів на об'єкт обкладення податком на прибуток, при цьому зменшувальної різниці не буде.

У разі, коли умови прискореної амортизації, передбачені ПКУ, виконуються, необхідно збільшувати фінансовий результат на бухгалтерську амортизацію та зменшувати – на податкову. Відмінність полягає в тому, що по-

даткова амортизація буде більшою за бухгалтерську. Адже на таку прискорену податкову амортизацію не поширюється загальне правило, встановлене п.п. 138.3.3 ПКУ, згідно з яким у разі перевищення бухгалтерських строків корисного використання над податковими застосовують бухгалтерські.

Недотримання зазначених вимог до закінчення періоду нарахування амортизації з використанням мінімально допустимого строку амортизації, передбаченого п. 43 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу, починаючи з дати введення їх в експлуатацію, платник податку в податковому (звітному) періоді, в якому відбувся факт невикористання основних засобів у власній господарській діяльності або їх продаж, зобов'язаний:

- збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до цього пункту протягом податкових (звітних) періодів, у яких здійснювалося нарахування амортизації із застосуванням мінімально допустимих строків амортизації основних засобів, визначених у цьому пункті;

- зменшити фінансовий результат до оподаткування на суму розрахованої амортизації таких основних засобів згідно з п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу за відповідні податкові (звітні) періоди [6, с. 117].

Отже, у разі порушення правил прискореної амортизації вплив на об'єкт оподаткування прискореної податкової амортизації виключається, а фінансовий результат до оподаткування зменшується виключно на суму амортизації, розрахованої за загальними правилами.

Під час переоцінки основних засобів бухгалтерський фінансовий результат збільшують на суму уцінок і витрат від зменшення корисності основних засобів, включених до витрат звітного періоду згідно з П(С)БО або Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). При цьому, якщо в підприємства були дооцінки та вигоди від відновлення корисності основних засобів (у межах попередніх, зарахованих до витрат уцінок і витрат від зменшення корисності основних засобів), то вони зменшують фінансовий результат до оподаткування.

Якщо основні засоби уцінюються, то в бухгалтерському обліку така уцінка відображається у складі витрат, а їх дооцінка в межах попе-

редньої уцінки – у складі доходів. Аналогічна ситуація зі зміною корисності активів: їх зменшення в бухгалтерському обліку зараховується на витрати, а відновлення – у складі доходів.

Витрати від зменшення корисності об'єкта входять до складу витрат звітного року. Вони накопичуються протягом строку корисного використання й відображаються в балансі у складі зносу основних засобів [6, с.115].

Накопичені за попередні періоди втрати від зменшення корисності об'єкта повністю або частково сторнуються в тому звітному періоді, в якому зникли причини зменшення корисності об'єкта основних засобів.

Для того, аби всі зміни вартості основних засобів не впливали на оподатковуваний прибуток, «переоціночна» різниця виключає з них бухгалтерський фінансовий результат.

Під час застосування положень п. 43 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу норми зазначеного пункту не застосовують у частині нарахування амортизації відповідно до встановлених мінімально допустимих строків амортизації основних засобів [1].

За оновленою редакцією пп. 138.3.2 ПКУ з 01.01.2017 р. не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування активи, що не підлягають амортизації відповідно до П(С)БО або (МСФЗ), а також:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів [1].

Для відображення сум нарахованої амортизації Інструкцією № 291 передбачено рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», що має субрахунок 131 «Знос основних засобів», на якому узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» [3].

За кредитом відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Сума зносу основних засобів зараховується на збільшення витрат і відображається такими записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків із нарахування амортизації
[складено автором на основі [4]]

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію:		
об'єктів виробничого призначення	23,91	131
об'єктів загальногосподарського призначення	92	
об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	
об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941	
об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	

Для визначення суми зносу складається розрахунок амортизації на об'єкти основних засобів з урахуванням нарахованої амортизації за звітний період.

Інформація про об'єкти основних засобів заноситься до розрахунку амортизації із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, субрахунку, на якому обліковується об'єкт, та субрахунку витрат, на якому ведеться облік нарахованої амортизації, вартості, що амортизується, річної суми амортизації, кількості місяців корисного використання (експлуатації) у періоді та сум зносу на початок і кінець періоду [4].

У фінансовій звітності підприємств показники, що стосуються амортизації, відображаються у таких формах фінансової звітності:

1) у Балансі (Звіті про фінансовий стан) за рядком 1012 «Знос» відображається сума накопиченої амортизації основних засобів, тобто кредитові залишки субрахунків 131 та 132 відповідно на початок і кінець звітного періоду;

2) у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у розділі I «Фінансові результати» у складі витрат за рядками 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», 2130 «Адміністративні витрати», 2150 «Витрати на збут», 2180 «Інші операційні витрати», розділі «III «Елементи операційних витрат» за рядком 2515 «Амортизація» відображається сума нарахованої амортизації за кредитом рахунку 13 відповідно за звітний період та аналогічний звітний період попереднього року;

3) у Примітках до річної фінансової звітності у розділі II «Основні засоби» відображається рух зносу об'єктів основних засобів

(залишок на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахування за рік, залишок на кінець року) у розрізі груп основних засобів та в розділі XIII «Використання амортизаційних відрахувань» зазначається нарахована амортизація за рік та її використання за призначенням;

Зважаючи на необхідність контролю за використанням амортизаційних відрахувань за минулі роки, запропоновано внести зміни в розділі XIII «Використання амортизаційних відрахувань». Для цього графу 3 слід назвати «За звітний рік» і ввести графу 4 «За минулий рік», а рядок 1300 «Нараховано за звітний рік» перейменувати на «Нараховано за рік», що дасть можливість проведення аналізу та порівняння;

4) у Додатку до Приміток річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» в розділі I «Показники пріоритетних звітних сегментів» за рядком 290 «Амортизація необоротних активів» відображаються дані оборотів за кредитом рахунку 13 у розрізі звітних сегментів за звітний та минулий роки.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. Амортизація є основним джерелом відновлення основних засобів і важливою складовою облікового процесу підприємства. Методи нарахування амортизації визначаються в Наказі про облікову політику підприємства. Виділяють бухгалтерську та податкову амортизацію, між якими виникають амортизаційні різниці. Нарахування амортизації основних засобів відображають у фінансовій звітності підприємства та використовують для прийняття управлінських рішень. Розглянутий порядок обліку нарахування амортизації осно-

вних засобів дозволить працівникам не допуститися помилок під час визначення фінансових результатів та одночасно забезпечити достовірність обліку і звітності підприємств щодо зазначеного питання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] від 02.12.2010 №2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.06.2018). – Назва з екрана.
2. Положення стандарту бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 10.06.2018). – Назва з екрана.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (дата звернення: 10.06.2018). – Назва з екрана.
4. Авраменко О. І. Проблеми організації обліку амортизації основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку / О. І. Авраменко, Є. В. Романенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Сер. : Економічні науки. – 2011. – Вип. III (43). – С. 346–350.
5. Кундеус О. Облік нарахування амортизації основних засобів / О. Кундеус // Галицький економічний вісник. – 2014. – Том 45. – № 2. – С. 107–116.
6. Зінченко О. В. Теоретико-методичні засади обліку амортизації основних засобів / О. В. Зінченко, В. А. Кихтенко // Міжнародний науковий журнал. Серія «Економічні науки». – 2015. – № 9. – С. 113–118.

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine from December 12 2010, № 2755-VI]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 10 June 2018) [in Ukrainian].
2. Polozhennia standartu bukhhalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby” zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 № 92 [The provisions of the accounting standard 7 “Fixed assets” from April 27 2000, № 92]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed 10 June 2018) [in Ukrainian].
3. Instruktiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 № 291 [Instruction on the application of the Plan of Accounts of Accounting for Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations from November 30 1999 № 291]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (accessed 10 June 2018) [in Ukrainian].
4. Avramenko, O. I. & Romanenko, Ye.V. (2011). Problemy orhanizatsii obliku amortyzatsii osnovnykh zasobiv v bukhhalterskomu i podatkovomu obliku [Problems of the organization of accounting for depreciation of fixed assets in accounting and tax accounting]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu*. Ser. : Ekonomichni nauky – Bulletin of the Chernivtsi Trade and Economic Institute: Collected papers. A Series Economic Sciences, (III (43), (pp. 346–350) [in Ukrainian].
5. Kundeus, O. (2014). Oblik narakhuvannia amortyzatsii osnovnykh zasobiv [Accounting for the depreciation of fixed assets]. *Halytskyi ekonomichniyi visnyk – Galician Economic Journal*, (45(2), (pp.107–116) [in Ukrainian].
6. Zinchenko, O. V. & Kykhtenko, V. A. (2015). Teoretyko-metodychni zasady obliku amortyzatsii osnovnykh zasobiv