

Кундеус О. М. Амортизація основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – 2006. №2. – С. 130-135.

УДК 06.75.73

Олександр КУНДЕУС

## АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

*Резюме.* Пропонується сучасна методика бухгалтерського та податкового обліку амортизації основних засобів і рекомендації з її практичного використання.

*Resume.* The modern method of bookkeeping and tax consideration of depreciation of basic facilities and recommendation from its practical use is offered.

*Ключові слова:* основні засоби, амортизація, витрати, бухгалтерський облік, податковий облік.

Амортизація (лат. *amortizatio* – погашення, сплата боргу) – процес поступового перенесення вартості основних фондів в міру їх зношування на виготовлену продукцію й використання цієї вартості для простого та розширеного відтворення зношених засобів праці.

Згідно з п. і 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” дає своє визначення терміну “основні засоби”. Зокрема, в пп. 8.2.1 цього закону під терміном “основні засоби” слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом.

Мета цієї статті полягає в тому, щоб на основі застосування положень чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку основних засобів викласти сучасну методологію, бухгалтерського та податкового обліку амортизації основних засобів та дати рекомендації з раціонального практичного її застосування.

**Амортизація у податковому обліку.** Відповідно до чинного Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” пп. 8.7.1 ст. 8 платник податку має право віднести до валових витрат будь-які витрати, пов’язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних фондів у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової, вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.

Амортизацію здійснюють щодо витрат підприємства на придбання, виготовлення, проведення будь-яких ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів.

На відміну від бухгалтерського, в податковому обліку не амортизують:

- безоплатно одержаних основних фондів, оскільки підприємство не зазнає витрат на їх придбання;
- невиробничих основних фондів, тому що їх використання не спрямоване на одержання прибутку;

Використовують один метод нарахування амортизації – різними є тільки, норми залежно від груп.

Амортизацію нараховують поквартально, використовуючи як базу балансову (залишкову) вартість групи основних фондів на початок розрахункового кварталу.

Купуючи об’єкт основних фондів, підприємство збільшує балансову вартість відповідної групи на суму:

- витрат на його придбання;
- транспортних витрат, пов’язаних з його доставкою;
- платежів із страхування ризиків доставки об’єкта;

- платежів пов'язаних з його реєстрацією;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням об'єкта і доведенням його до робочого стану.

Для нарахування амортизації балансову вартість основних фондів визначають за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1), \text{ де:}$$

$B(a)$  – балансова вартість групи (окремого об'єкта групи 1) на початок розрахункового кварталу;

$B(a-1)$  – балансова вартість групи (окремого об'єкта групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$П(a-1)$  – сума витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$В(a-1)$  – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$А(a-1)$  - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Як видно з вищенаведеної формули, сума амортизації поточного кварталу зменшує балансову вартість групи на початок наступного.

**Для першої групи** основних фондів (це будівлі, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої) норма амортизації встановлена у розмірі 2% балансової вартості окремого об'єкта основних фондів на початок розрахункового кварталу (облік основних фондів першої групи ведуть пооб'єктно). Амортизацію нараховують доти, поки балансова вартість об'єкта не зменшиться до 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (1700 грн.). Потім цю суму списують на валові витрати.

При виведенні з експлуатації об'єкта першої групи (продаж, ремонт, ліквідація, консервація або реконструкція) балансову вартість групи зменшують на його вартість.

**Основні фонди другої, третьої та четвертої груп** обліковують за

сукупною балансовою вартістю групи. Для кожної групи застосовують відповідну норму амортизації.

Для другої групи (автомобільний транспорт, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої і приладдя до них) вона становить 10%.

Для третьої групи (це основні фонди не включені в групи 1, 2, і 4) – 6%.

Для четвертої групи (сюди входять електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування і друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації) – 15%. Цю групу почали формувати з 1 січня 2003 року, але перегрупування об'єктів, раніше віднесених до другої групи, не проводиться.

Балансову вартість другої, третьої та четвертої груп амортизують доти, доки вона не дорівнюватиме нулю. Виводячи з експлуатації об'єкт будь-якої із цих груп, балансову вартість групи не змінюють. Але при продажу її зменшують на вартість реалізованого об'єкта без податку на додану вартість. Якщо вартість останнього виявиться більшою за балансову вартість групи, то її прирівнюють до нуля, а суму перевищення включають до валового доходу відповідного звітного періоду.

**Амортизація у бухгалтерському обліку.** У бухгалтерському обліку амортизацію нараховують на всі основні засоби підприємства, крім землі, у тому числі й на невиробничі незалежно від того, створені вони, куплені чи одержані безоплатно. Амортизують кожен окремий об'єкт, причому на суму нарахувань впливає не тільки обраний метод амортизації, але й інші показники. Зупинимося на них.

Купуючи або створюючи об'єкт основних засобів, підприємство зазнає певних витрат, які і формують первинну вартість даного об'єкта. Первинна вартість безоплатно одержаних основних засобів дорівнює сумі їх справедливої вартості на дату одержання і додаткових витрат, перелічених у п. 8 П(С)БО №7. Пункт 4 П(С)БО 19 визначає справедливу вартість як суму, за якою актив може

бути обмінаний у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Тобто фактично це – вартість, за якою можна купити такий об'єкт. Крім витрат, безпосередньо пов'язаних із купівлею об'єкта, до його вартості включають й інші елементи, перелік яких передбачено у п. 8 П(С)БО 7. У бухгалтерському обліку первинну вартість об'єкта становлять практично ті ж витрати, які у податковому збільшують вартість відповідної групи основних фондів при її придбанні або створенні.

Якщо в процесі експлуатації об'єкта основних засобів проведено поліпшення, які збільшили економічні вигоди від його використання (зростає потужність, збільшився строк корисного, використання тощо), то суму витрат на їх проведення додають до балансової вартості об'єкта. А суми, витрачені на ремонт, для підтримки об'єкта в робочому стані, списують на витрати періоду.

Як роз'яснив начальник Управління методології бухгалтерського обліку МФУ В. Пархоменко, рішення про характер і ознаки, здійснюваних витрат приймає керівник підприємства (при наданні обґрунтованих розрахунків).

Вводячи об'єкт основних засобів в експлуатацію, найчастіше розраховують на визначений термін, його експлуатації або обсяг продукції, який можна буде за його допомогою виготовити.

Термін корисного використання об'єкта – це період, протягом якого підприємство має намір його експлуатувати. Точно встановити такий проміжок часу практично неможливо, тому за необхідності його можна переглядати.

Визначаючи його, підприємство виходить з досвіду роботи з подібним обладнанням. У першу чергу термін експлуатації обмежують з міркувань безпеки. Також враховують, що крім фізичного зносу, існує моральний: з часом ринкова вартість навіть не використововуваного об'єкта зменшується, тому що з'являється більш досконале аналогічне обладнання.

В цілому потрібно брати до уваги:

- передбачувану інтенсивність використання об'єкта з врахуванням його потужності та продуктивності;
- очікуваний фізичний та моральний знос;

- різноманітні обмеження (наприклад, правові) термінів використання об'єкта та інші чинники.

П(С)БО № 7 визначає амортизацію як систематичний розподіл амортизованої вартості протягом строку експлуатації необоротних активів. Тобто її розподіляють між об'єктами витрат, а це, просто включають до собівартості продукції або до складу якогось виду витрат (адміністративних, витрат на збут та інших).

Цим же Стандартом встановлені наступні методи амортизації:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий;
- податковий.

Будь-який з перелічених вище методів підприємство обирає самостійно. Ліквідаційну вартість і строк їх корисного використання встановлює спеціальна комісія, яку призначає керівник підприємства.

**Прямолінійний метод.** Суть його заключається в тому, що річну суму амортизації визначають, ділячи амортизовану вартість об'єкта на термін його корисного використання. Головне – встановити і цей термін, і ліквідаційну вартість об'єкта. Далі річну суму амортизації можна знайти за формулою:

$$A = (Пв - Лв) / п,$$

Де (Пв - Лв) – амортизована вартість основного засобу.

Поділивши результат на 12, одержуємо місячну суму амортизації.

Прямолінійний метод амортизації найбільш поширений і простий, тому що місячна сума амортизації завжди однакова. Недоліками даного методу є те, що не можна врахувати: а) морального зносу; б) витрат на підтримку об'єкта в робочому стані, що збільшуються з часом; в) можливого зниження його продуктивності.

Цим методом переважно амортизують основні засоби, знос яких

рівномірний і не залежить від обсягу виробництва: адміністративні будівлі, виробничі цехи, інші споруди, передавальні пристрої, меблі та інші подібні об'єкти.

**Метод зменшення залишкової вартості.** При його застосуванні річна сума амортизації (А) з кожним роком зменшуватиметься. Її розраховують за допомогою річної норми амортизації (Рн), множачи її на ліквідаційну вартість об'єкта:

$$P_n = (1 - \sqrt[n]{L_b / P_b}) * 100 \%$$

$$A = Z_b \times P_n, \text{ де}$$

Z<sub>в</sub> – первинна вартість об'єкта на дату початку нарахування амортизації або залишкова вартість об'єкта на початок звітнього року експлуатації.

Цей метод не використовують, коли ліквідаційна вартість об'єкта нульова. Він найбільше прийнятий для обладнання, наприклад, автотранспорту, однак на практиці не дуже популярний через трудомісткість розрахунків.

**Метод прискореного зменшення залишкової вартості.** При використанні даного методу базою для нарахування амортизації є залишкова вартість основних засобів на початок звітнього або їх первина вартість на початок нарахування амортизації. Однак норму річної амортизації визначають, виходячи з терміну експлуатації об'єкта і для подальших розрахунків подвоюють:

$$P_n = (100\% / n) \times 2$$

$$A = Z_b \times P_n$$

Даний метод зручний у тих випадках, коли продуктивність обладнання у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні, а також, коли витрати на його підтримку у робочому стані в процесі експлуатації зростають.

**Кумулятивний метод.** Підприємство, яке для нарахування амортизації обрало даний метод, насамперед визначає кумулятивний коефіцієнт (Кк), а потім множить його на амортизовану вартість. Цей коефіцієнт визначають, поділивши кількість років корисного використання об'єкта; що залишилась, на суму порядкових номерів років корисного використання об'єкта.

$$A = (Пв - Лв) \times КК$$

Як і два попередніх, кумулятивний метод застосовують, коли обладнання дуже зношується у перші роки експлуатації, через що надалі його доводиться часто ремонтувати, а також до об'єктів зі швидким моральним зносом (обчислювальна техніка, легкові автомобілі тощо).

**Виробничий метод.** При даному методі сума амортизації залежить від обсягу діяльності (наприклад, виробництва продукції). Насамперед необхідно визначити виробничу ставку амортизації (С), поділивши амортизовану вартість на загальний обсяг продукції, який підприємство планує виробити на даному об'єкті основних засобів ( $V_0$ ). Потім одержану ставку множать на обсяг продукції ( $V_{пр}$ ), вироблений у поточному місяці із застосуванням цього об'єкта, і таким чином знаходять суму амортизації. При використанні даного методу сума амортизації взагалі не залежить від терміну експлуатації обладнання:

$$C = (Пв - Лв) / V_0$$

$$A = V_{пр} \times C$$

Виробничий метод беруть на озброєння, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості і, звичайно, коли можна визначити обсяги виробництва.

**Податковий метод.** Він передбачає нарахування бухгалтерської амортизації згідно з нормами пп. 8.6.1 ст. 8 Закону про прибуток. Але це зовсім не означає, що для нарахування бухгалтерської амортизації застосовують усі положення статті 8.

У бухгалтерському обліку, як і при застосуванні всіх перелічених вище методів, амортизацію нараховують за кожним об'єктом основних засобів помісячно:

Податковий метод у даному випадку передбачає тільки застосування норм амортизації Закону про прибуток. Навіщо цей метод згадано у П(С)БО 7 сказати важко, оскільки МСБО він не передбачений. До того ж його використання для цілей бухгалтерського обліку зовсім не знижує трудовитрат.

Бухгалтерська і податкова амортизація одних і тих самих об'єктів найчастіше відрізняються, відповідно, і амортизують різні суми. Так, за пунктом 23 П(С)БО 7 нарахування амортизації призупиняють на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання і консервації об'єктів основних засобів. У податковому обліку сказано стосується тільки основних фондів групи 1: виведення із експлуатації об'єктів основних фондів груп 2 - 4 на їх балансову вартість, а значить і на амортизацію не впливає.

У бухгалтерському обліку витрати на поліпшення конкретного об'єкта основних засобів (що приводять до зростання економічних вигод) збільшують його вартість, а затрати на ремонт потрапляють до витрат. У податковому ж обліку вартість поліпшення або ремонту об'єкта основних фондів (понад 10% ліміт, списаний на валові витрати) розподілять між групами та об'єктами групи 1 основних фондів.

**Із сказаного напрошується висновок:** податковий метод амортизації у бухгалтерському обліку краще не застосовувати, оскільки бухгалтерська база для нарахування амортизації основних засобів найчастіше відрізняється від податкової.

Й цілому ж правильна та раціональна організація бухгалтерського й податкового обліку амортизації основних засобів має велике значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках та рядках декларації зазначених витратна також для одержання необхідних даних для розкриття інформації про амортизацію основних засобів в примітках до фінансової звітності та в декларації про податок на прибуток підприємства.

### **Використана література**

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, зі змінами, внесеними. Законом України від 1.07.04 р. № 1957 – IV // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №85. – 48 с.