

В. О. Касьянова,

кандидат економічних наук

Інститут хімічних технологій

Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля, м. Рубіжне

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: МЕТОДИ НАРАХУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Постановка проблеми. В період реформування національної економіки економічна система вимагає впровадження якісно нової нормативно-правової бази, здатної враховувати сучасний стан суб'єктів господарювання; систематизації законодавчих актів та доповнення національних стандартів і нормативно-правових актів з метою наближення їх до міжнародних. З цією метою на сьогоднішній день розроблено та прийнято Податковий кодекс України, як документ, здатний регулювати відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Ним, зокрема, визначено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування; платники податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенція контролюючих органів; повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю; а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні досить актуальною є проблема щодо формування такої амортизаційної політики в Україні, яка б у межах загальнодержавного регламенту дала змогу кожному підприємству обирати найбільш сприятливий режим відтворення основного капіталу і успішно розвиватися всім галузям національної економіки.

Проблеми бухгалтерського обліку і нарахування амортизації основних засобів є предметом особливої уваги економічної науки, оскільки амортизація як економічна категорія, одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення.

Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до вирішення цих питань зробили провідні відомі вчені-економісти: Белоусов А. А., Білуха М. Т., Бондар М. І., Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Герасомович А. М., Голов С. Ф., Дем'яненко М. Я., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В., Кузьмінський А. М., Лінник В. Г., Лень В. С., Ловінська Л. Г., Петрик О. А., Осадчий Ю. І., Саблук П. Т., Садовська І. Б., Сопко В. В., Сук Л. К., Чумаченко М. Г., Швець В. Г., Хома С., Янчева Л. М. та інші зарубіжні дослідники: В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда. Проте глибокі структурні зміни в економічному механізмі вимага-

ють постійного вдосконалення методології й методики обліку відтворення основних засобів.

Актуальність проблеми, особливо в контексті прийняття Податкового кодексу зумовили вибір теми наукової статті.

Мета статті. Обґрунтування теоретичних та методичних засад нарахування та організації обліку амортизації основних засобів в контексті прийняття Податкового кодексу України.

Виклад основного матеріалу. Податковим кодексом України встановлюється новий порядок нарахування податку на прибуток, який набрав чинності з 1 квітня 2011 року. Одним із чинників зміни бази оподаткування є запровадження нових методів амортизації основних засобів.

Перш за все необхідно визначити основні поняття.

Відповідно до норм Податкового кодексу, як в бухгалтерському, так і в податковому обліках, застосовуватиметься термін „основні засоби” замість „основні фонди”.

Основні засоби – це матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) (п. 14.1.138 ПКУ).

Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами (п. 14.1.120 ПКУ).

Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації) (п. 14.1.3 ПКУ).

Податковим Кодексом України зафіксовано по-об'єктний облік основних засобів, тому і нарахування амортизації буде здійснюватися щомісячно (сума амортизації за розрахунковий квартал відповідає добутку

місячної суми амортизаційних відрахувань на три місяці) та пооб'єктно. Згідно із ст. 144 Податкового Кодексу України в таблиці 1 представлені об'єкти, що підлягають і не підлягають амортизації.

Таблиця 1

Об'єкти, що підлягають та не підлягають амортизації

Амортизації підлягають	Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період такі витрати платника податку	Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування
Витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності.	Витрати на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації.	Витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів.
Витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в т.ч. витрати на оплату зарплати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів.	Витрати на ліквідацію основних засобів.	Витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування.
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 звітного року.	Витрати на придбання (виготовлення) сценічно постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн театральнo-видовищними підприємствами–платниками податку.	Витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів.
Витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі.	Витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.	Вартість гудвілу.
Капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основні засоби, нематеріальні активи) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень пп. 137.2.1 ПКУ.		Витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів (невиробничі основні засоби – необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку).
Сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до п. 146.21 ПКУ.		
Вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.		

Якщо основні засоби або нематеріальні активи придбані у фізичних осіб – платників єдиного податку, то в податковому обліку витрати, понесені на їх придбання, не амортизуються та не включаються до витрат (п. 139.1.12 ПКУ).

Нормами Податкового кодексу передбачено об'єктний облік основних засобів у межах 16 груп та визначено мінімально припустимі терміни корисного використання основних засобів (таблиця 1.2) [2]. Такий підхід дає можливість здійснювати державі регулювання амортизаційної та, відповідно, податкової політики підприємств. Мінімальний строк корисного використання будівель становить 20 років, а транспортних засобів – 5 років.

Класифікація нематеріальних активів та строки нарахування їх амортизації представлені в таблиці 3.

Амортизація по нематеріальним активам нараховується за будь-яким з методів, викладеним у пп. 145.1.5 Податкового Кодексу України. Облік амор-

тизованої вартості таких активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи (п. 145.1.1 ПКУ).

Методи нарахування амортизації.

Введення в дію Податкового кодексу України розширило можливості підприємств щодо використання окремих методів нарахування амортизації та дозволило узгодити бухгалтерський та податковий облік.

Згідно з пп.145.1.5, п.145.1 ст. 155 ПКУ амортизація основних засобів може нараховуватися із застосуванням таких методів: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого.

Порядок розрахунку амортизаційних відрахувань наведено в табл. 4.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка

Таблиця 2

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	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 нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові (не титульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище).	Відповідно до правостановлювального документа.
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).	Відповідно до правостановлювального документа.
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті).	Відповідно до правостановлювального документа.
Група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті).	Відповідно до правостановлювального документа, але не менш як 5 років.
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті).	Відповідно до правостановлювального документа, але не менш як 2 роки.
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).	Відповідно до правостановлювального документа.

амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів, тобто списання з балансу внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості.

В табл. 5 представлено перелік груп основних засобів та інших необоротних активів та методи амортизації, що можна до них застосувати.

Порядок нарахування амортизації.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

При визначенні строку корисного використання засобу слід враховувати наступні моменти:

очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається;

правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори (п. 145.1.3 ПКУ).

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в п. 145.1 Податкового кодексу України.

Нарахування амортизації призупиняється на періоди виводу об'єкта з експлуатації – це може бути реконструкція, модернізація, добудова, дообладнання, консервація або інші причини. При цьому необхідні підтвердні документи, що засвідчують факт виведення цих об'єктів з експлуатації (п. 146.2 ПКУ).

В разі зміни очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, строк експлуатації доречно переглянути, але все ж із дотриманням вимог п. 145.1 ПКУ. І вже потім нараховувати амортизацію, виходячи з нового строку, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного вико-

Таблиця 4

Методи нарахування амортизації

Метод нарахування амортизації	Метод визначення річної суми амортизації
Прямолінійний	Ділення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта. Застосовується для об'єктів груп 9, 12, 14, 15.
Зменшення залишкової вартості	Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею і результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату відділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.
Прискорене 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 згідно з терміном корисного використання об'єкта і подвоюється. Метод 3 застосовується тільки при нарахуванні амортизації об'єктів основних засобів, що входять до групи 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).
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, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів. Застосовується для об'єктів груп 9, 12, 14, 15.

Таблиця 5

Перелік груп основних засобів та інших необоротних активів та методи амортизації, що можна до них застосувати

Група основних засобів та інших необоротних активів	Методи нарахування амортизації				
	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прискорене зменшення залишкової вартості	Кумулятивний	Виробничий
1	-	-	-	-	-
2	+	+	-	+	+
3	+	+	-	+	-
4	+	+	+	+	+
5	+	+	+	+	+
6	+	+	-	+	+
7	+	+	-	+	+
8	+	+	-	+	+
9	+	-	-	-	+
10	Використовується один із методів, встановлених п. 145.1.6 ПКУ				
11					
12	+	-	-	-	+
13	-	-	-	-	-
14	+	-	-	-	+
15	+	-	-	-	+
16	+	+	-	+	+

ристання (це правило не діє при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації) (п. 145.1.4 ПКУ).

Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності та починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації (п. 145.1.9 ПКУ).

Відповідно до Податкового кодексу з 1.04.2011 р. сума амортизації зменшує об'єкт оподаткування в складі витрат.

Висновки і пропозиції. Амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. Відповідно, методи нарахування амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів основних засобів протягом строку їх корисного використання, тому від обраного методу нарахування амортизації основних засобів (згідно з новим групуванням) і буде залежати порядок розподілу сум амортизації по роках і відтворення основних засобів.

Література

1. **Амортизація** у проекті податкового кодексу: Вибираємо свій метод / Н. Журавець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 84. – С. 35 – 39. 2. **Податковий** кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/t102755.html. 3. **Положення** (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]

/Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://rada.gov.ua>.

Касьянова В. О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку

Розкрито сутність амортизації основних засобів та нематеріальних активів, досліджено особливості її нарахування згідно з нормами Податкового кодексу України.

Ключові слова: основні засоби, нематеріальні активи, необоротні активи, амортизація, методи нарахування, об'єкт, класифікація груп основних засобів.

Касьянова В. А. Амортизация основных средств: методы начисления и организация учета

Раскрыта сущность амортизации основных средств и нематериальных активов, исследованы особенности ее начисления в соответствии с нормами Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: основные средства, нематериальные активы, необоротные активы, амортизация, методы начисления, объект, классификация групп основных средств.

Kasjanova V. A. Depreciation of Fixed Assets: Methods of Charge and Account Organization

The essential points of fixed assets amortization and intangible assets have been found out; the peculiarities of its accrual in compliance with the regulations of the Tax Act of Ukraine have been investigated.

Key words: fixed assets, intangible assets, non-turnover assets, amortization, accrual methods, object, classification of groups of fixed assets.

Стаття надійшла до редакції 14.01.2013

Прийнято до друку 20.02.2013