

**О. Ю. Акименко**, к. е. н., доцент

**Я. М. Попружко**

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **БУХГАЛТЕРСЬКА АМОРТИЗАЦІЯ В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

*У статті розглядаються дискусійні питання застосування методів нарахування амортизації основних засобів, а саме: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого, податкового. Досліджено особливості нарахування амортизації основних засобів згідно з прийняттям Податкового кодексу.*

**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 приближення 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, визначається вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування; платники податків та зборів, їх права і обов'язки; компетенцію 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 в 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 вимагають постійного вдосконалення методології й методики обліку відтворення основних засобів.

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

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Серед невирішених питань можна назвати відсутність єдиного підходу до розуміння сутності амортизації та її ролі у відтворювальному процесі, проблеми вибору оптимального методу нарахування амортизації, визначення економічно раціонального амортизаційного періоду.

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

**Виклад основного матеріалу.** 02.12.2010 р. Верховною Радою України було прийнято Податковий кодекс №2755-VI, який передбачає: реальне зниження податкового навантаження і збалансування податкового тиску на різні категорії платників податків; узгодженість податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права; прозорість адміністрування податків; уніфікацію бухгалтерського та податкового обліку;

зменшення кількості непродуктивних податків, витрати на адміністрування яких перевищують їх надходження; зменшення кількості загальнодержавних податків і зборів; введення податку на нерухомість; обов'язкову електронну звітність; податкові канікули для окремих категорій платників, і, серед іншого, зміни в нарахуванні амортизації основних засобів та розширенні кола об'єктів для нарахування амортизації [3].

Згідно з ПСБО №7 в бухгалтерському обліку передбачено застосовувати п'ять методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого [4]. Як виняток, дозволено застосовувати норми й методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Використання податкового методу передбачено ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» [2]. Фактично нарахована за цим методом сума амортизації, що включається до декларації з податку на прибуток підприємства, відображається в бухгалтерському обліку.

Розглянемо ці методи нарахування амортизації на прикладі: у грудні 2010 р. підприємство придбало верстат первісною вартістю 100000 грн., і в цьому ж місяці ввело його в експлуатацію [1, 2, 3, 4, 5]. Передбачуваний строк корисного використання верстата 5 р.

Після закінчення цього строку верстат планується реалізувати. Ліквідаційна вартість установлена у сумі 7000 грн.

За прямолінійним методом річна сума амортизації ( $A_{річ}$ ) визначається діленням вартості яка амортизується (АВ) (або первісна ПВ) за мінусом ліквідаційної (ЛВ) на строк корисного використання об'єкта (n):

$$\dot{A}_{\partial з.} = \frac{\ddot{A} - \ddot{E}A}{n}, \quad (1)$$

де

$A_{річ}$  - річна сума амортизації об'єкту ОЗ;

АВ – вартість об'єкту ОЗ, яка амортизується;

ПВ- первісна вартість об'єкту ОЗ;

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкту ОЗ;

n - строк корисного використання об'єкту ОЗ.

Визначимо річну суму амортизації:  $A_{річ} = (100000 - 7000) : 5 \text{ років} = 18600 \text{ грн.}$   
 Поділивши отриманий результат на 12, отримаємо суму амортизації за місяць:  $A_{міс} = 18600 : 12 = 1550 \text{ грн.}$

Подальший розрахунок амортизації прямолінійним методом наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

*Розрахунок амортизації прямолінійним методом*

Роки	Первісна вартість (ПВ)	Річна сума амортизації ( $A_{річ}$ )	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість	Місячна сума амортизації
1	100000	18600	18600	81400	1550
2	100000	18600	37200	62800	1550
3	100000	18600	55800	44200	1550
4	100000	18600	74400	25600	1550
5	100000	18600	93000	7000 (ЛВ)	1550

Метод зменшення залишкової вартості річну амортизацію визначає, як добуток залишкової вартості на початок звітного року (ЗВ) або первісної вартості (ПВ) на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації ( $N_{річ}$ ):

$$A_{\partial^{3z}} = \zeta \hat{A} \times N_{\partial^{3z}} \quad (2)$$

де

ЗВ – залишкова вартість на початок звітного періоду;

$N_{\text{річ}}$  – річна норма амортизації.

Річна норма амортизації ( $N_{\text{річ}}$ ) обчислюється як різниця між одиницею і результатом добування кореня n-го ступеня із частки від ділення ліквідаційної вартості (ЛВ) об'єкту на первісну вартість (ПВ):

$$N_{\partial^{3z}} = (1 - \sqrt[n]{\hat{E}\hat{A} : \hat{I}\hat{A}}) \times 100 \quad (3)$$

де

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкту ОЗ;

n - кількість років корисного використання об'єкту ОЗ;

ПВ – первісна вартість об'єкту ОЗ.

Підставивши в формулу 3 дані прикладу, отримаємо:

$N_{\partial^{3z}} = (1 - \sqrt[5]{7000 : 10000}) \times 100 = 41,25\%$ . Подальший розрахунок амортизації наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

*Розрахунок амортизації методом зменшення залишкової вартості*

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість	Місячна сума амортизації
1	100000	41250 (100000*41,25%)	41250	58750	3437,50
2	100000	24234 (58750*41,25%)	65484	34516	2019,50
3	100000	14238 (34516*41,25%)	79722	20278	1186,50
4	100000	8365 (20278*41,25%)	88087	11913	697,08
5	100000	4913 (11913 - 7000)	9300	7000 (ЛВ)	409,42

Метод прискореного зменшення залишкової вартості нараховується наступним чином: річна сума амортизації ( $A_{\text{річ}}$ ) визначається шляхом множення залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (ЗВ) або первісної вартості об'єкта (ПВ) на дату початку нарахування амортизації на річну норму амортизації ( $N_{\text{річ}}$ ), яка подвоюється:

$$\hat{A}_{\partial^{3z}} = \zeta \hat{A} \times 2N_{\partial^{3z}}, \quad (4)$$

де

$A_{\text{річ}}$  - річна сума амортизації об'єкту ОЗ;

ЗВ – залишкова вартість об'єкту ОЗ на початок звітного року;

$N_{\text{річ}}$  – річна норма амортизації об'єкту ОЗ.

Річна норма амортизації обчислюється виходячи зі стоку корисного використання об'єкта (n), а також виходячи з того, що норма амортизації за весь строк корисного використання дорівнює 100%.

$$N_{\partial^2} = 100\% / n, \quad (5)$$

У даному випадку  $N_{\text{річ}} = 20\%$  ( $100 : 5$ ), а  $2N_{\text{річ}} = 40\%$ . Подальший розрахунок амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості подано у таблиці 3.

Таблиця 3

*Розрахунок методом прискореного зменшення залишкової вартості*

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість	Місячна сума амортизації
1	100000	40000 (100000*40%)	40000	60000	3333,33
2	100000	24000 (60000*40%)	64000	36000	2000
3	100000	14400 (36000*40%)	78400	21600	1200
4	100000	8640 (21600*40%)	87040	12960	720
5	100000	5960 (12960 - 7000)	93000	7000 (ЛВ)	496,67

За кумулятивним методом річна амортизація об'єкту ОЗ нараховується наступним чином:

$$\dot{A}_{\partial^2} = \dot{A} \times \hat{E}^2, \quad (6)$$

де

АВ – амортизаційна вартість об'єкту ОЗ (у нашому випадку АВ дорівнює 93000 грн.);

КІ – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується за наступною формулою:

$$\hat{E}^2 = \frac{n_{\text{зàл}}}{\sum \div \delta}, \quad (7)$$

де

$n_{\text{зàл}}$  – кількість років, які залишились до кінця строку корисного використання об'єкту ОЗ;

$\sum \text{ч. р.}$  – сума чисел років корисного використання об'єкту ОЗ;

визначається як сума порядкових номерів років, протягом яких об'єкт ОЗ експлуатується.

У нашому прикладі така сума дорівнює 15 ( $1 + 2 + 3 + 4 + 5$ ).

Використовуючи формули, визначимо КІ для кожного року експлуатації:

$$K_1 = 5 : 15 = 0,3333;$$

$$K_2 = 4 : 15 = 0,2667;$$

$$K_3 = 3 : 15 = 0,2000;$$

$$K_4 = 2 : 15 = 0,1333;$$

$$K_5 = 1 : 15 = 0,0667$$

Подальший розрахунок амортизації за допомогою кумулятивного методу наведено в таблиці 4.

## Розрахунок амортизації кумулятивним методом

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість	Місячна сума амортизації
1	100000	30997 (93000*0,3333)	30997	69003	2583,08
2	100000	24803 (93000*0,2667)	55800	44200	2066,92
3	100000	18600 (93000*0,2000)	74400	25600	1550
4	100000	12397 (93000*0,1333)	86797	13203	1033,08
5	100000	6203 (93000*0,0667)	93000	7000 (ЛВ)	516,92

Виробничий метод відразу визначає місячну суму амортизації ( $A_{\text{міс}}$ ):

$$\dot{A}_{i\tilde{n}} = V_{i\tilde{n}} \times \tilde{N}_{\dot{a}}, \quad (8)$$

де

$V_{\text{міс}}$  – фактичний місячний обсяг продукції, робіт, послуг;

$S_{\dot{a}}$  – виробнича ставка амортизації. Розрахунок цього показника здійснюється за формулою:

$$\tilde{N}_{\dot{a}} = \dot{A} \hat{A} : V_{\dot{c}\dot{a}\dot{a}}, \quad (9)$$

де

$\dot{A}\hat{B}$  – амортизаційна вартість об'єкту ОЗ;

$V_{\text{заг}}$  – загальний обсяг продукції, робіт, послуг, який підприємство очікує виробити із використанням об'єкту ОЗ.

Припустимо, що за весь період роботи верстата очікується виробити 400000 одиниць продукції ( $V_{\text{заг}}$ ):  $S_{\dot{a}} = 93000 : 400000 = 0,2325$  (грн./од.). Припустимо також, що фактичний місячний обсяг продукції ( $V_{\text{міс}}$ ) дорівнює: у 1 – му місяці – 7200 шт., у 2 – му – 8400 шт., у 3 – му – 10800 шт., у n – му – 6000 шт. Подальший розрахунок амортизації за допомогою виробничого методу наведено в таблиці 5.

Таблиця 5

## Розрахунок амортизації за виробничим методом

Роки	Первісна вартість	Фактичний місячний обсяг ( $V_{\text{міс}}$ ) шт..	Місячна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість
1	100000	7200	1674 (7200*0,2325)	1674	98326
2	100000	8400	1953 (8400*0,2325)	3627	96373
3	100000	10800	2511 (10800*0,2325)	6138	93862
...	...	...	...	...	...
5	100000	6000	1395 (6000*0,2325)	93000 (AB)	7000 (ЛВ)

При цьому методі на величину амортизації впливає тільки інтенсивність експлуатації об'єкта, а не строк його корисного використання.

Податковий метод базується на поділі ОЗ на 4 групи:

— група 1 - будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

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

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

— група 4 - електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2%; група 2 – 10%; група 3 – 6%; група 4 - 15 %.

Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються множенням норм амортизації на балансову вартість груп основних засобів на початок звітного періоду.

$$\dot{A} = \frac{(A_a \times I)}{100\%}, \quad (10)$$

де

A - сума амортизаційних відрахувань, грн.;

B<sub>a</sub> - балансова вартість відповідної групи основних засобів на початок звітного періоду, грн.;

N - норма амортизаційних відрахувань до балансової вартості кожної з груп ОФ, %.

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу визначається за формулою:

$$B_{(a)} = B_{(a-1)} + \Pi_{(a-1)} - V_{(a-1)} - A_{(a-1)}, \quad (11)$$

де

B<sub>(a)</sub> - балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

B<sub>(a-1)</sub> - балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

Π<sub>(a-1)</sub> - сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

V<sub>(a-1)</sub> - сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

A<sub>(a-1)</sub> - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

За податковим методом сума амортизації розраховується на квартал. Верстат віднесемо до 3 групи ОЗ і норма амортизації буде становити 6%.

Балансова вартість на початок кварталу становить 100000 грн. A<sub>1</sub> = (100000\*6)/100% = 6000 грн.

Подальший розрахунок наведено у таблиці 6.

## Розрахунок амортизації за податковим методом

Квартал	Первісна вартість	Квартальна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість (балансова)	Місячна сума амортизації
1	100000	6000 (100000*6%)	6000	94000	2000
2	100000	5640 (94000*6%)	11640	88360	1880
3	100000	5301,60 (88360*6%)	16941,60	83058,40	1767,2
4	100000	4983,50 (83058,40*6%)	21925,10	78074,90	1661,17
...	...	...	...	...	...

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу істотно змінюється класифікація основних засобів, інших необоротних активів та визначення економічної категорії «основні засоби».

Так, згідно за ст. 14.1.139 Податкового кодексу, основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин ділянок надр, наданих у користування (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних активів вартістю не вище 1000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), призначені платником податків для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 1000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом, а очікуваний строк корисного використання з дати введення в експлуатацію становить більше 1 року або операційного циклу, якщо він більше року [3]. Амортизація – систематичний розподіл амортизованої вартості ОЗ протягом строку їх корисного використання, експлуатації (пп. 14.1.3).

В таблиці 7 наведено класифікацію груп основних засобів, інших необоротних активів та мінімально допустимі строки їх корисного використання.

Таблиця 7

## Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
група 4 – машини та обладнання з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення 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)	5 2

1	2
інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 1000 гривень	
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 (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Даною класифікацією передбачено 16 груп основних засобів та інших необоротних активів. Групування здійснено відповідно до того як погруповані необоротні активи у плані рахунків. Ця додаткова диференціація груп активів, на які мають поширюватися окремі ставки амортизаційних відрахувань, додасть роботи бухгалтерам для ведення окремого обліку кожної групи активів.

Облік балансової вартості основних засобів кожної із груп вестиметься за кожним з об'єктом, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення ОЗ, отриманих безоплатно або в оперативному лізингу.

Нарахування амортизації передбачається протягом строку корисного використання, але не менше мінімально-допустимих строків, помісячно, починаючи із місяця, що настає за місяцем після введення в експлуатацію об'єкта ОЗ та зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Для нематеріальних активів запроваджено класифікацію на 6 груп і встановлені строки нарахування амортизації для кожної із цих груп.

Амортизаційні розрахунки кварталу за кожним об'єктом ОЗ визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу.

Застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише для груп 4 та 5 основних засобів.

Амортизація об'єктів груп 9, 11, 12, 14, 15 нараховується за прямолінійним або виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості. На основні засоби груп 1 і 13 амортизація не нараховується.

Ми вважаємо, що із впровадженням нової класифікації основних засобів та інших необоротних активів постане об'єктивна необхідність у вдосконаленні існуючих форм первинних документів і облікових реєстрів, а також розробці нових реєстрів з нарахування амортизації.

**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 нового



групування) і буде залежати порядок розподілу сум амортизації по роках і відтворення основних засобів.

### Список використаних джерел

1. Амортизація у проекті податкового кодексу: Вибираємо свій метод / Н. Журавець // Бухгалтерський облік і аудит. 2010. – №84. – С. 35–39.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [Електронний ресурс]: затв. Верховною Радою України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР1100 / офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: [http:// rada.gov.ua](http://rada.gov.ua)
3. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/t102755.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/t102755.html).
4. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]: затв. наказом Міністерства фінансів від 27 квітня 2000 року N 92 1100 / офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу: [http:// rada.gov.ua](http://rada.gov.ua)
5. М.Кондзелка Недалеке майбутнє податку на прибуток /. [Електронний ресурс] Кондзелка М // Дебет-Кредит. – 2010. - №43. Режим доступу до журналу.: <http://www.dtk.com.ua>.