

УДК 657.42

Скрипник Маргарита Іванівна

*доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту
Київський національний університет технологій та дизайну*

Волошина Ольга Василівна

*студентка
Київський національний університет технологій та дизайну*

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ПІДПРИЄМСТВА: ФІНАНСОВИЙ ТА ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ
НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
ПРЕДПРИЯТИЯ: ФИНАНСОВЫЙ И НАЛОГОВЫЙ АСПЕКТЫ
ACCRUAL DEPRECIATION OF FIXED ASSETS OF THE ENTERPRISE:
FINANCIAL AND TAX ASPECTS**

***Анотація.** В статті показано різні наукові погляди щодо поняття амортизації при бухгалтерському та податковому підходах. Розкрито трактування поняття «амортизація» в нормативних документах України. Зроблено класифікацію методів нарахування амортизації залежно від способу отримання економічної вигоди. Наукові підходи до тлумачення амортизації основних засобів згруповано за трьома напрямками. Представлено класифікацію різних методів амортизації основних засобів, передбачених Податковим Кодексом України. Зроблено аналітичний огляд переваг та недоліків різних методів амортизації основних засобів. Зазначено, що різні методи нарахування амортизації будуть давати різні суми амортизаційних відрахувань. Тому, підприємствам важливо обрати й використовувати найвигідніший для бізнесу метод нарахування амортизації.*

***Ключові слова:** основні засоби, знос, амортизація, групи основних засобів, амортизаційні відрахування.*

Аннотация. В статье показаны различные научные взгляды на понятие амортизации при бухгалтерском и налоговом подходах. Раскрыто трактовки понятия «амортизация» в нормативных документах Украины. Сделано классификацию методов начисления амортизации в зависимости от способа получения экономической выгоды. Научные подходы к толкованию амортизации основных средств сгруппированы по трем направлениям. Представлена классификация различных методов амортизации основных средств, предусмотренных Налоговым Кодексом Украины. Сделано аналитический обзор преимуществ и недостатков различных методов амортизации основных средств. Отмечено, что различные методы начисления амортизации будут давать разные суммы амортизационных отчислений. Поэтому, предприятиям важно выбрать и использовать выгодный для бизнеса метод начисления амортизации.

Ключевые слова: основные средства, износ, амортизация, группы основных средств, амортизационные отчисления.

Summary. The article shows different scientific views on the concept of depreciation in accounting and tax approaches. The interpretation of the concept of "depreciation" in the normative documents of Ukraine is revealed. The classification of methods of depreciation depending on the method of obtaining economic benefits. Scientific approaches to the interpretation of depreciation of fixed assets are grouped into three areas. The classification of different methods of depreciation of fixed assets provided by the Tax Code of Ukraine is presented. An analytical Review of the advantages and disadvantages of different methods of depreciation of fixed assets has been made.

It has been noted that different methods of depreciation will present different amounts of depreciation. Therefore, it is important for enterprises to select and implement most profitable method of depreciation for their business.

Key words: fixed assets, wearout, depreciation, groups of fixed assets, depreciation deductions.

Всі підприємства для здійснення господарської діяльності використовують основні засоби, які з часом підлягають фізичному та моральному зносу, що пов'язано з поняттям амортизації. За своїм економічним змістом амортизацію можна розглядати як поступове зниження вартості основних засобів внаслідок їх зносу, перенесення вартості машин, будівель тощо на вироблену продукцію.

Амортизація – це розподіл суми активу, що амортизується, протягом очікуваного строку його корисної експлуатації. До амортизованих належать активи, які:

- за очікуванням використовуватимуться більше одного звітного періоду;
- мають обмежений строк корисного використання;
- утримуються підприємством для використання у виробництві або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Відповідно до чинного законодавства України під терміном амортизація основних засобів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на собівартість продукції (товарів, послуг) або зменшення скоригованого прибутку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Однак розподіл можна здійснити по-різному і саме від цього залежать суми амортизації, що впливають не лише на фінансовий результат, а й на об'єкт оподаткування. Очевидно, саме через це в нашій країні методи, які можуть застосовувати суб'єкти господарювання з метою бухгалтерського обліку та оподаткування, визначає держава (через уповноважені органи).

Слід зазначити, що національна законодавча база має своє тлумачення поняття «амортизація». Дослідження національної нормативної бази дає розуміння категорії «амортизація» через розгляд визначення цього поняття різними нормативними документами (табл. 1).

**Трактування поняття «амортизація» в нормативних документах
України**

Нормативний документ	Визначення
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
МСБО 16 «Основні засоби»	Амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації
Податковий кодекс України	Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)

Аналіз визначень, наведених у табл. 1. свідчить, що вони не мають суттєвої різниці. Це закономірно, оскільки стандарти бухгалтерського обліку повинні визначити методологічні засади формування інформації про амортизацію в бухгалтерському обліку та її відображення в фінансовій звітності.

Узагальнення існуючих наукових надбань дозволяє стверджувати, що питанням розвитку теорії та методології нарахування амортизації присвячено значну кількість монографій, публікацій та інших досліджень. Економісти-науковці намагаються знайти та обґрунтувати найбільш оптимальні методи нарахування амортизації, а підприємці-практики не втрачають надії здобути з цього користь для свого бізнесу. У результаті наукових досліджень, випробуваних практикою, розроблено чимало різних методів. Залежно від способу отримання економічної вигоди їх поділяють на дві групи:

- методи, що ґрунтуються на часі використання основних засобів;
- методи, що ґрунтуються на кількості одиниць продукції, отриманої від використання основних засобів.

Водночас методи, що належать до першої групи, поділяють на:

- методи рівномірної амортизації (прямолінійний метод);
- методи дегресивної (прискореної) амортизації (кумулятивний метод, метод зменшення залишку);

- методи прогресивної (уповільненої) амортизації (методи амортизаційного фонду та ануїтету).

В дискусії про економічну сутність амортизації виділяють три основні підходи (Рис. 1).

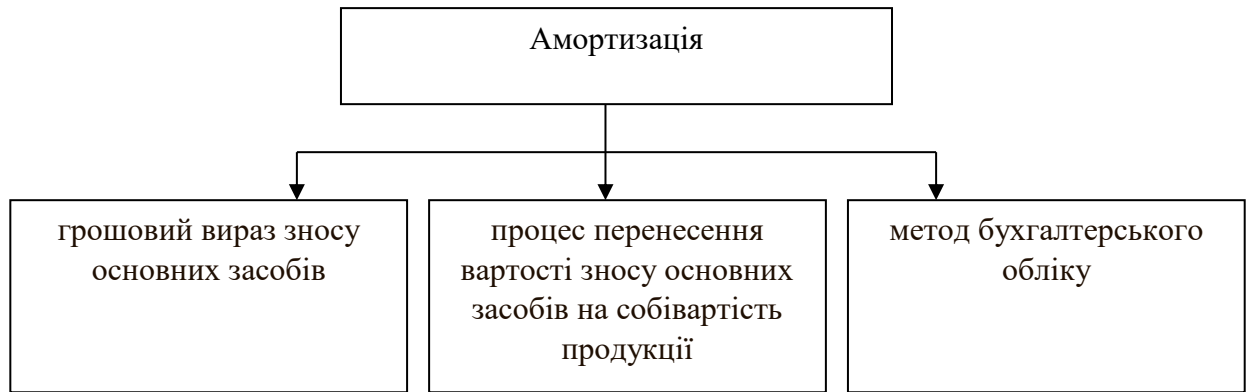


Рис. 1. Різні підходи до поняття амортизації

Отже, як можна побачити з рис. 1, одна група вчених вважає, що амортизація – це просто грошовий вираз зносу основних засобів; прихильники другої позиції вважають амортизацією не що інше, як процес перенесення вартості зносу основних засобів на собівартість продукції; третя група вчених стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку.

Причому така різноманітність поглядів є характерною не лише для початкового періоду розвитку теорії амортизації, а й для сучасного періоду. Однак, не дивлячись на неоднозначне трактування поняття амортизації, єдиної точки зору до цього часу не існує, хоча принципові вирішення цього питання є досить важливим. Найбільш поширеним у вітчизняній літературі зустрічається наступне трактування цього поняття, а саме що амортизація - це поступове зниження вартості основних фондів внаслідок їх зносу, а також поступове перенесення їх вартості на виготовлену продукцію з метою нагромадження засобів для їх відтворення.

Наприклад, Карєв В. відмічає, що «процес перенесення відшкодування зносу має назву амортизація» [6, с. 49]. А Борисенко З. Н. в свою чергу висловлює зовсім протилежну думку: «невірно ототожнювати амортизацію з

відшкодуванням зносу основних виробничих засобів. Відшкодування зносу відбувається не в процесі формування амортизаційного фонду, а при подальшому його використанні для заміни застарілого обладнання та в ході капітального ремонту й модернізації» [5, с. 7].

Дослідивши визначення і підходи, що були запропоновані різними вченими, науковцями та економічними течіями різного часу існування, виявили, що фактично жоден з авторів не дає повного, більш поширеного та всеохоплюючого визначення цьому терміну.

В .Й. Бакай дає наступне визначення амортизації: «Амортизація – це складний економічний механізм, що кількісно відображає втрату знаряддями праці вартості основних засобів, які амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації), і поступове перенесення й на новостворений продукт з наступним нагромадженням коштів для відтворення (придбання) основних засобів» [4]. Головна відмінність запропонованого визначення від інших є те, що амортизація, насамперед, це економічний механізм. А більшістю авторів вона розглядається як процес, який має під собою значно вузьке твердження, ніж механізм.

Амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується з використанням тих самих методів, які застосовуються до об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку та які при цьому застережені в наказі про облікову політику підприємства з метою складання фінансової звітності [1]. Причому податкова амортизація, як і бухгалтерська, нараховується щомісячно (починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію), а квартальна сума податкової амортизації (за кожним об'єктом) – визначається як сума нарахованих амортизаційних відрахувань за об'єктом за 3 місяці розрахункового кварталу. Згідно з п.п. 145.1.5 Податкового кодексу нарахування амортизації основних засобів здійснюється із застосуванням методів, що відображено в табл. 2.

Таблиця 2

Класифікація різних методів амортизації основних засобів

Сутність методу	Алгоритм розрахунку суми амортизації	Додаткові показники
1. Прямолінійний метод		
Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів	$A_{\text{річ}} = A_M B : T$	$A_M B = \text{ПВ} - \text{ЛВ}$
2. Метод 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 (у відсотках) 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	$A_{\text{річ}} = \text{ЗАЛ}(\text{ПВ}) * H_a$	$H_a = 1 - (\text{ЛВ} : \text{ПВ})^{1/T}$
3. Метод прискороного зменшення залишкової вартості		
Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку і нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Цей метод застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та групи 5 (транспортні засоби)	$A_{\text{річ}} = \text{ЗАЛ}(\text{ПВ}) * H_a$	$H_a = (A_M B : T) * 2$
4. Кумулятивний метод		
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	$A_{\text{річ}} = A_M B * k_j$	$k_j = K_p : C_p$
5. Виробничий метод		
Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється	$A_{\text{міс}} = N_{\text{міс}} * H_a$	$H_a = A_M B : N_{\text{зг}}$

діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів		
---	--	--

Потрібно звернути увагу на те, що амортизація об'єктів основних засобів, що належить до груп 9 (інші основні засоби), 12 (тимчасові (нетитульні) споруди), 14 (інвентарна тара), 15 (предмети прокату), нараховується прямолінійним або виробничим методами [1].

На основні засоби груп 1 (земельні ділянки) і 13 (природні ресурси) амортизація не нараховується [1].

Таблиця 3

Аналітичний огляд переваг та недоліків різних методів амортизації основних засобів

№п/п	Назва методу	Переваги	Недоліки
1	Прямолінійний метод	Цей метод відрізняється легкістю розрахунку, вартість об'єкта основних засобів списується рівними частинами протягом усього строку його експлуатації	Не враховується моральний знос об'єктів основних засобів та фактор підвищення витрат на ремонти у міру його експлуатації (особливо останні роки використання)
	Метод зменшення залишкової вартості	Протягом перших років експлуатації об'єкта основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення.	Передбачає обов'язкову необхідність для розрахунку норми амортизації. Якщо ж ліквідаційна вартість дорівнює нулю, то складова $(ЛВ : ПВ)^{1/T}$ також дорівнюватиме нулю. Отже, річна сума амортизації виявиться такою, що дорівнює первісній вартості
	Метод прискореного зменшення залишкової вартості	До більшості груп не може бути застосований	Протягом перших років експлуатації об'єкта основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Цей метод дає можливість протягом першої половини корисного строку використання основних засобів відшкодувати до 60—70 % їх вартості
4	Кумулятивний	1. У перші роки, коли інтенсивність використання	Певна трудомісткість

	метод	об'єкта основних засобів максимальна, амортизується більша частина його вартості. 2. У перші роки накопичуються грошові кошти для заміни об'єкта основних засобів що амортизується. 3.Забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт амортизованих об'єктів основних засобів, що припадають на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва (собівартості продукції) за рахунок того, що сума амортизації, яка нараховується, у ці роки зменшується.	
5	Виробничий метод	Цей метод дуже раціональний. Зручно застосовувати при визначенні амортизації автотранспорту залежно від його пробігу та будь-якого виробничого обладнання.	Застосування пов'язане з трудністю визначення виробітку окремих об'єктів основних засобів.

Таким чином, враховуючи наявність різних точок зору, розкритих в науковій літературі, та узагальнюючи велику кількість поглядів на окремі сторони амортизації, можна відмітити наступні її риси:

1. Амортизація являється найбільш важливішим чинником кругообігу основних засобів.

2. Одні автори ототожнюють поняття «амортизації» з поняттям «амортизаційні відрахування». Але ж амортизація представляє собою процес перенесення вартості засобів праці на заново створений продукт, а амортизаційні відрахування являються вартісним вираженням втраченої вартості основних засобів в процесі виробництва продукції та внаслідок їх морального зносу.

3. Амортизація одночасно поєднує риси статей витрат, які зменшують балансовий прибуток та риси статей доходу і при цьому не впливає на рух грошових засобів. В першому випадку амортизація виступає елементом

витрат на виробництво не пов'язаних з відтоком грошових засобів у вигляді амортизаційних відрахувань, які включаються у собівартість виробленої продукції. В другому випадку амортизація представляє собою частину виручки від реалізації продукції, яка не приносить додаткового притоку грошових засобів.

4. Завдячуючи амортизації як економічному процесу, втрачена вартість основних засобів в процесі виробництва продукції, не втрачається, а зберігається, акумулюючись в амортизаційному фонді.

5. Теорія амортизації не повинна протиставляти одну концепцію амортизації іншій. Кожна з них є важливою з точки зору забезпечення ефективної заміни засобів праці.

Отже, можемо зробити висновок, що амортизацією цікавляться багато фахівців економічної області, у кожного з них є свої погляди на визначення сутності та функцій амортизації, а також амортизаційної політики, зносу тощо.

Таким чином проведенні дослідження в нарахуванні амортизації основних засобів на підприємстві дають можливість зробити висновок, що амортизація це важливе питання в економічній, фінансовій та податковій політиці. Підсумовуючи сказане можна зазначити, що амортизація є найважливішим чинником кругообігу основних засобів підприємстві.

Водночас, сучасна облікова концепція амортизації не позбавлена недоліків, оскільки заснована на низці припущень:

- передбачається, що первісна вартість є придатною основою для нарахування амортизації і відшкодування цієї суми забезпечить підтримання капіталу на незмінному рівні;

- очікування підприємства щодо терміну служби активу, його ліквідаційної вартості наприкінці цього терміну тощо, цілком виправдовуються;

- у період між придбанням і списанням активу не відбувається коливань цін, і, отже, рівновеликі грошові суми, які одержують або сплачують у різні моменти часу, рівнозначні.

Наведенні вище припущення не завжди можуть бути доведенні практикою. Таким чином в умовах інфляції і маніпуляцій за допомогою методів оцінки об'єктивність даних фінансової звітності викликає обґрунтовані сумніви, що потребує регулювання шляхом вдосконалення чинного законодавства, а саме внесення змін до статті 138 пункт 3.3. Податкового кодексу України, про мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755- VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №16 «Основні засоби», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
4. Бакай В. Й. Теоретичний аспект аналізу амортизації як основи формування амортизаційної політики // Фінанси України. 2016. №11. С. 154.
5. Борисенко З. Н. Амортизаційна політика / З. Н. Борисенко. К. : Наукова думка, 2013. С. 134.
6. Карєв В. Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік та аудит. 2017. №11,12. 2018. №2.