

УДК 657:657.446

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ. РОЗКРИТТЯ ОСНОВНИХ ТЕОРЕТИЧНИХ АСПЕКТІВ АМОРТИЗАЦІЇ НА МІКРО- ТА МАКРОРІВНЯХ

Є.І. Масленніков, к.е.н., доцент

*Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, Одеса, Україна*

Ю.М. Мельник

*Одеська національна академія харчових технологій, Одеса, Україна*

*Масленніков Є.І., Мельник Ю.М. Методика обліку амортизації активів підприємств. Розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях.*

Досліджені основні методи амортизації та строки експлуатації основних засобів у відповідності до нормативної бази, а також зосереджена увага на визначенні основних функцій амортизації в сучасних умовах на макро- та мікрорівнях.

*Ключові слова:* амортизація, облік, методи амортизації, функції амортизації

*Масленников Е.И., Мельник Ю.Н. Методика учета амортизации активов предприятий. Раскрытие основных теоретических аспектов амортизации на микро- и макроуровнях.*

Исследованы основные методы амортизации и сроки эксплуатации основных средств в соответствии с нормативной базой, а также сосредоточено внимание на определении основных функций амортизации в современных условиях на макро- и микроуровнях.

*Ключевые слова:* амортизация, учет, методы амортизации, функции амортизации

*Maslennikov E.I., Melnyk Yu.M. The treatment of depreciation of assets of enterprises. Disclosure of the basic theoretical aspects of the depreciation on the micro- and macro-levels.*

The basic methods of depreciation and service lives of fixed assets in accordance with the regulatory framework, and focused attention on determining the basic functions of depreciation in the current conditions at the macro- and micro-levels.

*Keywords:* depreciation, accounting, depreciation methods, depreciation functions

**М**етодика розрахунку амортизації активів, яка суттєво впливає на фінансові результати, що відображаються в фінансовій звітності, та відповідно і на рішення, які приймаються користувачами фінансової звітності, є досить актуальною через постійне внесення змін щодо вдосконалення обліку та управління амортизації як зі сторони державного регулювання, так і підприємства, а також пристосування до світових тенденцій.

*Мета статті* полягає у визначенні функцій амортизації в сучасних умовах та розробки загальної методики її обліку, яка дасть змогу використовувати усі інструменти амортизаційної політики підприємства, спростити та вдосконалити роботу бухгалтерії.

Регулювання нарахування зносу активів в Україні відбувається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи». Зміст даних положень змістовно переважно відповідають концептуальним засадам, закладеним у МСФЗ 16 «Основні засоби».

Аналізуючи визначення поняття «амортизація» в економічних літературних джерелах, можна зробити висновок, що думки вчених і практиків про визначення терміну розділилися. Одна група вчених вважає, що амортизація – це грошове вираження зносу, друга, – що амортизація – це не що інше, як процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції, третя стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку. Однак майже всі вони погоджуються, що амортизація – це процес поступового списання вартості необігових активів на витрати підприємства [7].

Найбільш повно визначення амортизації можна сформулювати так: комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.

Для більш повного та детального розкриття сутності поняття «амортизація», її можна розглядати на двох рівнях – мікро та макро. За сучасних

умов господарювання на мікрорівні амортизація повинна виконувати такі функції [8]:

1) Відшкодування коштів, вкладених у засоби праці – повернення капіталу, вкладеного у засоби праці з урахуванням зміни його вартості в часі через перенесення їх вартості на вартість готової продукції.

2) Відтворювальна функція – забезпечення відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді необхідної кількості грошових коштів.

3) Накопичувальна функція – забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді.

4) Облікова функція – амортизація є засобом систематичного відбиття у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням.

5) Фіскальна функція – амортизація створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків (реалізується через використання прискореної та не прискореної амортизації), а для держави – створює можливості для реалізації податкової політики.

6) Розподільча – регулює пропорції амортизаційного фонду між коштами, що спрямовані на реновацію та капітальний ремонт;

Оскільки амортизація є інструментом державного регулювання економіки, то на макрорівні виділяють наступні функції:

1) Стимулююча функція – з допомогою амортизаційної політики, держава окрім процесів оновлення, стимулює впровадження науково-технічного прогресу на підприємстві, що не можливо без здійснення розширеного відтворення засобів праці.

2) Регулююча функція – встановлення та використання законодавчо-закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків, порядку формування та використання амортизаційного фонду.

3) Фіскальна функція. Амортизація створює можливості для реалізації податкової політики державою.

Із набуттям чинності розділом III ПКУ платникам податків потрібно перевести об'єкти основних фондів, що в них значаться, до 16 груп основних засобів, на відміну від 4, які застосовувались раніше, із веденням пооб'єктного обліку [1, п. 146.1], а також установами для кожної групи мінімально допустимого строку корисного використання (амортизації) об'єктів (залежно від групи основних засобів – від 2 до 20 років) [1, ст. 145.1]. Такий строк визначається платником податку самостійно з урахуванням дати введення об'єктів основних засобів в експлуатацію.

Відповідно до ст.145 п.145.1. Податкового кодексу основні засоби та інші необоротні активи і мінімально допустимі строки їх амортизації класифікують за такими групами (табл. 1) [1]:

Таблиця 1. Групи основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їх амортизації

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, споруди,	20
передавальні пристрої	15
група 4 - машини та обладнання	10
з них:	5
ЕОМ, 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), інші інформ. системи, комутатори, маршрутизатори, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони, мікрофони і рації, 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 (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Також відповідно до ст.145 п.145.1.1. Податкового кодексу нарахування амортизації немате-

ріальних активів здійснюється протягом таких строків (табл.2) [1]:

Таблиця 2. Строки амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
1. Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правостановлюючого документа
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 правостановлюючого документа
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 правостановлюючого документа
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 правостановлюючого документа, але не менш як 5 років
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 правостановлюючого документа, але не менш як 2 роки
6. Інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).	відповідно до правостановлюючого документа

Чинники, які слід враховувати при визначенні строку корисного використання:

1) Очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

2) Фізичний і моральний знос, що передбачається;

3) Правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші чинники.

Фінансування оновлення матеріально-технічної бази підприємств здійснюється в залежності від різноманітних факторів, серед яких провідну роль відіграють [5]:

- 1) Обсяг задіяних необоротних активів;
- 2) Методи оцінки необоротних активів, що використовуються;
- 3) Реальний строк використання амортизованих активів;
- 4) Ступінь зносу необоротних активів;
- 5) Положення державної амортизаційної політики;
- 6) Дозволені законодавством методи амортизації;
- 7) Склад та структура необоротних активів;
- 8) Темпи інфляції;
- 9) Інвестиційна активність.

Врахування цих факторів дає змогу підприємству сформулювати амортизаційну політику та обрати методи амортизації, які найбільше відповідають складу, структурі, особливостям необоротних активів та господарській діяльності підприємства.

Обраний метод повинен найкращим чином враховувати всі фактори, які пов'язані з об'єктами, що амортизуються, та сприяти прискоренню оновлення необоротних активів.

При введенні об'єкта основного засобу в експлуатацію важливим є вибір методу амортизації, та обов'язкове його визначення в Наказі про облікову політику підприємства [5, ст.145.1.9]. Підприємства самостійно, завдяки амортизаційній політиці, встановлюють розміри економічної амортизації, від якої залежить розмір прибутку підприємства [2, п. 28]. Однак жодних рекомендацій про використання тільки одного методу нарахування амортизації або прямих заборон на використання різних методів щодо одного з об'єктів основних засобів у стандарті немає. Крім того, зазначено, що метод амортизації об'єкта переглядається у разі зміни очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню до бюджету та не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

Для накопичення інформації про суми нарахованої амортизації Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, передбачено рахунок 13 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Аналізуючи ст. 145.1.9., потрібно звернути увагу на те, що в Податковому кодексі дійшли до

гармонізації бухгалтерського та податкового методів та наблизили податковий облік амортизації до бухгалтерського – метод нарахування амортизації повинний бути однаковим. Амортизація нараховується щомісяця, починаючи з місяця,

що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.

Згідно з П(с)БО №7 амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, показаних на рисунку 1.

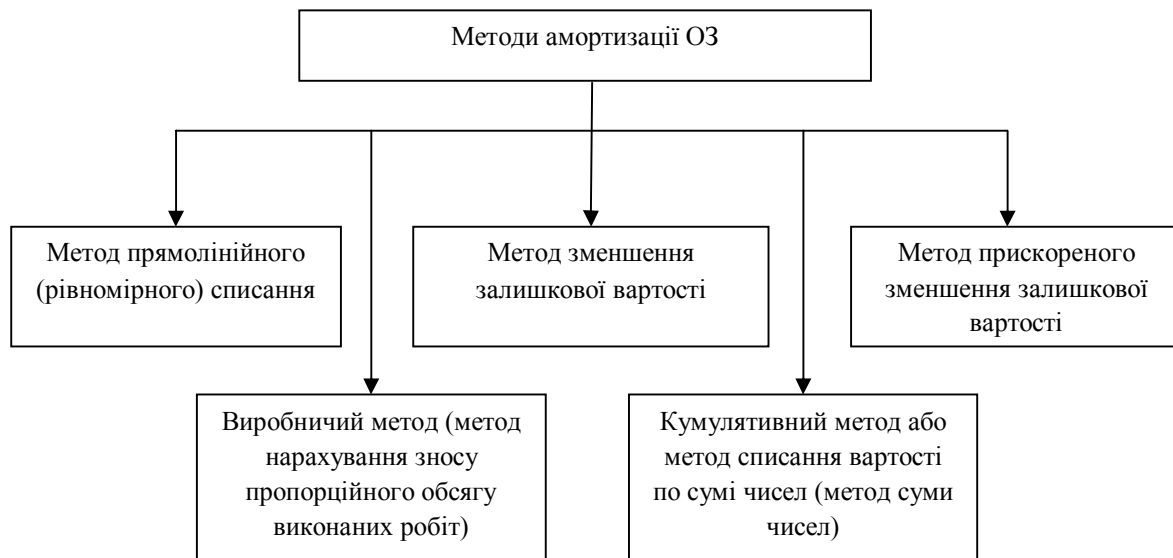


Рис. 1. Методи амортизації основних засобів

Умовно методи нарахування амортизації можна поділити на два види:

1) Методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів (прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод);

2) Метод амортизації який базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних засобів (виробничий метод нарахування амортизації основних засобів).

Чинники, які впливають на обрання методу нарахування амортизації:

1) Вартість, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість);

2) Строк корисного використання (очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг);

3) Ліквідаційна вартість (сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)).

Згідно з п.п. 145.1.5 ПКУ нарахування амортизації основних засобів здійснюється із застосуванням таких же методів як і в П(с)БО №7 (табл. 3).

Таблиця 4. Методи нарахування амортизації основних засобів [1].

Метод	Формула
1. Прямолінійний метод	
Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів	$A_{р\dot{и}ч} = A_{мв} : T$
	$A_{мв} = ПВ - ЛВ$
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 (%) – 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	$A_{р\dot{и}ч} = 3AJ (ПВ) \times H_a$ $H_a = 1 - (ЛВ : ПВ)^{1/T}$

Продовження табл. 4

3. Метод 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 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 5 (транспортні засоби)	$A_{\text{рiч}} = \text{ЗАЛ (ПВ)} \times H_a$ $H_a = (\text{АМВ} : T) \times 2$
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	$A_{\text{рiч}} = \text{АМВ} \times k_i$ $k_i = K_p : C_p$
5. Виробничий метод	
Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів	$A_{\text{міс}} = N_{\text{міс}} \times H_a$ $H_a = \text{АМВ} : N_{\text{заг}}$
де: АМВ — вартість, що амортизується; Т — строк корисного використання об'єкта; ЗАЛ — залишкова вартість; H <sub>a</sub> — норма амортизації; k <sub>i</sub> — кумулятивний коефіцієнт; K <sub>p</sub> — кількість років, що залишилися до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ; C <sub>p</sub> — сума числа років корисного використання об'єкта ОЗ; N <sub>міс</sub> — фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); N <sub>заг</sub> — загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ.	

Актуальною проблемою на сьогодні залишається розробка і впровадження загальної методики обліку амортизації на підприємствах. Успішне її вирішення спричинить прискорення уніфікації, сприятиме розв'язанню багатьох питань проведення амортизаційної політики, спростить механізм використання і буде сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку України стосовно амортизаційних відрахувань. Одним із підходів до вирішення цієї проблеми є поглиблений аналіз вибору та порівняння методів нарахування амортизації окремих підприємств. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звертати увагу, передусім, на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах. Порівняльний аналіз використовуваних методів нарахування амортизації також визначає їх вплив на структуру операційних витрат та питому вагу в них витрат амортизації.

Таким чином, обираючи метод нарахування амортизаційних відрахувань, доцільно зробити певні кроки [10]:

- 1) Спрогнозувати обсяги продажів продукції промисловості, враховуючи замовлення постійних партнерів та дослідження стадій життєвого циклу продукції для тих типів виробництва, де можна чітко їх визначити;
- 2) Спрогнозувати прибутковість продажів з урахуванням кон'юнктури ринку, прогнозних

очікувань щодо політичних та економічних змін у країні, встановленої норми рентабельності;

3) Змінити методи амортизації та розрахунок норм амортизації потрібно врахувати, що, обираючи той чи інший метод, необхідно чітко визначитися із розміром ліквідаційної вартості, а також терміном експлуатації основних засобів.

Однак в умовах недостатнього методичного забезпечення, постійного доопрацювання нормативної бази та відсутності практичних напрацювань існує низка невирішених питань, що призводить до проблем при формуванні амортизаційної політики. До таких проблем можна зарахувати [9]:

- 1) Розбіжність між визначенням амортизації та функцій, які вона виконує;
- 2) Проблеми визначення термінів використання основних засобів;
- 3) Проблеми вибору методів амортизації основних засобів.

Ще однією проблемою бухгалтерського обліку є проблема формування амортизаційного фонду, адже в міжнародній практиці бухгалтерського обліку нарахування амортизації є процес розподілу вартості придбаних активів на звітні періоди, протягом яких очікується отримання прибутку від використання цих активів. Таким чином, думка про те, що амортизація є джерелом фінансових ресурсів підприємства консервує вільні кошти і не може використати їх на інші цілі є неправильною.

Таким чином роль амортизації в процесі функціонування підприємства відіграє важливу роль:

1) Включення до складу вартості продукції як стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат;

2) Є джерелом коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів;

3) Як частина грошового потоку, що створюється у процесі операційної діяльності підприємства, амортизація є засобом окупності інвестицій у основні засоби;

4) Амортизація є частиною прибутку, що генерується основними засоби протягом терміну їх корисного використання.

Отже, на сучасному етапі розвитку підприємництва важливими завданнями є вирішення

проблемних питань щодо вибору окремими підприємствами відповідної методики нарахування амортизації і проведення радикальної, послідовної і комплексної амортизаційної політики, яка повинна розглядатися як чинник активізації інвестиційної діяльності в державі.

Ця стаття не вирішує всіх проблем, що виникають при формуванні амортизаційної політики та виборі методів та строків експлуатації основних засобів, однак сприятиме багатоплановим та більш докладним дослідженням з даної проблеми, що досягається за допомогою висвітлення основних аспектів, що стосуються методів та функцій амортизації основних засобів підприємства на сьогоднішній день.

### Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 11.10.2011 № 2755-17 – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби».
5. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.1999 №291.
6. Бакай В.Й. Амортизаційна політика та оновлення основних фондів на промислових підприємствах [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.; спец. 08.06.01 - економіка, організація і управління підприємствами / В.Й. Бакай. – Хмельницький : ХНУ, 2006. – 198 с.
7. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О.В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1. – С. 38-42.
8. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 9. – С. 157-164.
9. Надворняк Я.М. Порівняльний аналіз методів нарахування амортизації як джерела відтворення основних засобів / Я.М. Надворняк // Економіка АПК. – 2008. – № 11. – С. 84-89.
10. Орлов П. Про використання в Україні різних систем амортизації / П. Орлов, С. Орлов // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 38-44.
11. Масленніков Є.І., Яцентюк Ю.Ю. Основні засади реформування податкової системи України в сучасних умовах // Науковий вісник – ОДЕУ. ВАМН. Науки: економіка, політологія, історія. - № 23 (148). – Одеса: ОДЕУ. – 2011.- С. 34-38.
12. Масленніков Є.І. Управление амортизацией основных средств // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика. –2008. – Вип. 20, т. 11. – с. 62-65.

Надано до редакції 15.05.2012

Масленніков Євген Іванович / Eugene I. Maslennikov  
[evgenmaslennikov@ukr.net](mailto:evgenmaslennikov@ukr.net)

Мельник Юрій Миколайович / Yuri M. Melnyk

#### *Посилання на статтю / Reference a Journal Article:*

*Методика обліку амортизації активів підприємств. розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях [Електронний ресурс] / Є.І. Масленніков, Ю.М. Мельник // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 92-97. – Режим доступу до журн.: <http://www.economics.opi.ua/n3.html>*