

УДК 332:339.1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Т. В. Куць, кандидат економічних наук
О. Л. Маріонда, магістр

Розглянуто економічну сутність амортизації основних засобів як об'єкт обліку в контексті оптимального та ефективного формування і використання основних засобів.

Основні засоби, вартість, амортизація, строк експлуатації, амортизаційні відрахування.

Виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан підприємства значно залежать від забезпеченості основними засобами та ефективності їх використання. Розвиток виробництва є невіддільним від проблеми ефективного використання основних виробничих засобів та оптимізації величини амортизаційних відрахувань.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Актуальні питання щодо матеріально-технічного забезпечення вітчизняного аграрного виробництва вивчали Я. К. Білоусько, В. В. Іванишин, М. М. Могилова, Г. М. Підлісецький. На думку багатьох провідних науковців, однією з причин недостатнього рівня відтворення основних засобів в аграрному секторі є недосконалість амортизаційної системи, яка не має інвестиційного спрямування [4, с. 65] тому, проблеми щодо удосконалення амортизаційної політики підприємств та організації обліку й оцінки амортизаційних відрахувань для прийняття відповідних управлінських рішень є особливо актуальними в сучасних умовах.

Мета дослідження – окреслити теоретичні засади обліку амортизації основних засобів і визначити особливості її нарахування в сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, унаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації. П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються відповідно до строку їх експлуатації [2].

Об'єктом амортизації на підприємстві є всі основні засоби, крім вартості земельних ділянок, природних ресурсів, капітальних інвестицій (п.22 П(С)БО № 7). Причому амортизують вартість кожного окремого об'єкта основних засобів.

Амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, зокрема витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
- 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 капітальне поліпшення землі, яке не пов'язане з будівництвом, а саме на іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації за таким об'єктом;
- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до п. 146.21 Податкового кодексу. Слід зазначити, що платники податку всіх форм власності мають право переоцінювати об'єкти основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації. Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка, та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року;
- вартість безкоштовно отриманих об'єктів енергопостачання, газой теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів [1].

Не підлягають амортизації і повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації, та ліквідацію основних засобів. Також не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування витрати бюджетів на будівництво й утримання споруд благоустрою і житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних та архівних фондів, витрати бюджетів на будівництво й утримання автомобільних доріг загального користування, витрати на придбання і збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, вартість гудвілу, витрати на придбання чи

самостійне виготовлення і ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення неvirобничих основних засобів.

Згідно з пп. 145.1.2 Податкового кодексу нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом підприємства під час визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), але не менше ніж визначено в п. 145.1, і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації. Під час визначення строку експлуатації слід враховувати очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності, фізичний і моральний знос, що передбачається, правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори. 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 [1].

У Податковому кодексі нарахування амортизації основних засобів відбувається із застосуванням методів, передбачених у П(С)БО 7. Це Положення надає підприємствам право самостійно провадити амортизаційну політику, що дає змогу визначати термін експлуатації основних засобів та обирати метод нарахування амортизації згідно з власними економічними інтересами.

Аналізоване підприємство ПАТ «Комбінат «Тепличний» – це одне з найвідоміших в Україні підприємств, лідер овочівництва закритого ґрунту, яке спеціалізується на вирощуванні екологічно чистих овочів для населення міста Києва, області та багатьох регіонів України. Під теплицями зайнято 50 га землі, які дають європейський рівень урожайності. Так, у 2012 р. було зібрано 51,2 кг/м² томатів та 37,7 кг/м² огірків.

Структура основних засобів в ПАТ «Комбінат «Тепличний» протягом аналізованого періоду практично не змінювалася, значну частину їх вагу займають машини й обладнання – 50,7 %, будівлі та споруди – 42 % (табл. 1). Дані табл. 1 свідчать, що на кінець 2011 р. вартість основних засобів підприємства в цілому збільшилася на 797 тис. грн, при цьому вартість машин та обладнання – на 1330 тис. грн, транспортних засобів – на 853 тис. грн, інструментів – на 10 тис. грн, а вартість будинків зменшилась на 1326 тис. грн.

Згідно з визначеною обліковою політикою ПАТ «Комбінат «Тепличний» застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів. Наприклад, за умови придбання технологічної лінії для виробництва огірків початковою вартістю 500 тис. грн, за прогнозування ліквідаційної вартості устаткування в розмірі 10 тис. грн та очікуваному терміні корисного використання 10 років, алгоритм нарахування амортизації представлено в табл. 2. Під час застосування прямолінійного методу нарахування амортизації вартість, що амортизується, рівномірно розподіляється протягом строку корисної експлуатації об'єкта основних засобів. Вважається, що основні засоби приносять корисність однаково протягом усього строку використання.

1. Стан відтворення основних засобів та придатності їх до використання на ПАТ «Комбінат «Тепличний»

| Показник | Основні засоби, усього | У тому числі | | | |
|-----------------------------------|------------------------|--------------------|---------------------|--------------------|--------------------------------|
| | | будинки та споруди | машини й обладнання | транспортні засоби | інструменти, прилади, інвентар |
| Залишок на початок року, тис. грн | 184064 | 79045 | 92377 | 8813 | 915 |
| Надійшло за рік, тис. грн | 3038 | - | 1434 | 1517 | 50 |
| Вибуло за рік, тис. грн | 2241 | 1326 | 104 | 664 | 40 |
| Залишок на кінець року, тис. грн | 184861 | 77719 | 93707 | 9666 | 925 |
| Коефіцієнт росту | 1,00 | 0,98 | 1,01 | 1,09 | 1,01 |
| Коефіцієнт надходження | 0,02 | - | 0,02 | 0,16 | 0,05 |
| Коефіцієнт вибуття | 0,01 | 0,02 | 0,001 | 0,08 | 0,04 |

Відповідно до цього методу щорічні амортизаційні відрахування визначаються за такою формулою:

$$A_{річ} = \frac{ПВ - ЛВ}{T}, \quad (1)$$

де $A_{річ}$ – річна сума амортизації; $ПВ$ – первісна вартість; $ЛВ$ – ліквідаційна вартість; T – термін корисного використання об'єкта основних засобів.

Застосовуючи цей метод, річна сума амортизації однакова протягом усіх років експлуатації об'єкта, сума зносу накопичується рівномірно, залишкова вартість об'єкта основних засобів рівномірно зменшується до досягнення ліквідаційної вартості. Його використовувати особливо доцільно, коли ступінь експлуатації об'єктів основних засобів у кожному звітному періоді залишається незмінною. Прямолінійний метод нарахування амортизації передбачає практично рівномірний спад економічної корисності об'єкта із року в рік.

2. Розрахунок амортизації технологічної лінії за методом прямолінійного списання

| Рік | Амортизаційні відрахування, грн | Накопичена амортизація, грн | Залишкова вартість, грн |
|-----|---------------------------------|-----------------------------|-------------------------|
| 1. | 49000 | 49000 | 451000 |
| 2. | 49000 | 98000 | 402000 |
| 3. | 49000 | 147000 | 353000 |
| 4. | 49000 | 196000 | 304000 |
| 5. | 49000 | 245000 | 255000 |
| 6. | 49000 | 294000 | 206000 |
| 7. | 49000 | 343000 | 157000 |
| 8. | 49000 | 392000 | 108000 |
| 9. | 49000 | 441000 | 59000 |
| 10. | 49000 | 490000 | 10000 |

Характеризуючи метод прямолінійного списання, не можна не відмітити його переваги в простоті, точності розрахунків і рівномірності розподілу сум

амортизації між обліковими періодами. Тобто перевагою застосування цього методу амортизації є незначні трудові затрати облікових працівників на нарахування амортизації. Але недоліком такого методу є те, що не враховується моральний знос, а також не робиться реальна оцінка виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації. Практика показує, що знос машин збільшується в перші роки їх експлуатації, потім величина зносу стабілізується, а в останні роки експлуатації знос машин знову зростає. Що до морального зносу машин, то він також нерівномірний. Застосування цього методу не завжди забезпечує повне перенесення вартості основних засобів на заново створений продукт, у результаті чого створюється недоамортизація основних засобів, що є прямим збитком підприємства.

3. Кореспонденція рахунків з нарахування амортизації основних засобів на ПАТ «Комбінат «Тепличний»

| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|-------|--|-------------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1. | Введення в експлуатацію об'єкта основних засобів | 10 | 15 |
| 2. | Нарахування амортизації об'єкта основних засобів протягом терміну експлуатації | 23, 91, 92, 93 | 13 |
| 3. | Списання раніше нарахованого зносу на зменшення первісної вартості під час вибуття основного засобу | 13 | 10 |
| 4. | Списання залишкової вартості реалізованого об'єкта основних засобів | 972 | 10 |
| 5. | Відображення відновлення корисності раніше переоціненого об'єкта основних засобів у частині відновлення суми додаткового капіталу | 131 | 423 |
| 6. | Відображення збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів під час проведення дооцінки таких об'єктів (також раніше уцінених) у частині збільшення суми накопиченої амортизації | 10 | 131 |
| 7. | Нарахування зносу основних засобів, які використовуються під час створення об'єктів основних засобів | 151 | 131 |
| 8. | Нарахування зносу основних засобів, що беруть участь у виробництві продукції | 23 | 131 |
| 9. | Нарахування зносу основних засобів, що беруть участь у проведенні робіт, які відносяться до витрат майбутніх періодів | 39 | 131 |
| 10. | Відображення витрат корисності раніше дооціненого об'єкта основних засобів шляхом збільшення суми нарахованого зносу з одночасним зменшенням суми додаткового капіталу | 423 | 131 |
| 11. | Відображення витрат корисності (у т. ч. раніше дооціненого) об'єкта основних засобів шляхом збільшення суми нарахованого зносу з одночасним списанням до складу витрат звітнього періоду | 977 | 131 |
| 12. | Нарахування зносу основних засобів загальновиробничого призначення | 91 | 131 |
| 13. | Нарахування зносу основних засобів загальногосподарського призначення | 92 | 131 |
| 14. | Нарахування зносу основних засобів, що забезпечують збут продукції | 93 | 131 |

| | | |
|---|-----|-----|
| 15. Нарахування зносу основних засобів, що беруть участь в іншій операційній діяльності | 949 | 131 |
|---|-----|-----|

Для відображення нарахованої амортизації в ПАТ «Комбінат «Тепличний» використовують рахунок 13 «Знос необоротних активів», який має такі субрахунки: 131 «Знос основних засобів»; 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»; 133 «Знос нематеріальних активів».

Нарахування амортизації в обліку відображають проводками наведеними в таблиці 3.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості, однак на практиці досить важко спрогнозувати й оцінити реальну вартість, яку підприємство очікує отримати від реалізації необоротних активів після закінчення строку їх експлуатації, за вирахуванням витрат, пов'язаних з ліквідацією. На практиці досить часто підприємства визначають ліквідаційну вартість, яка дорівнює нулю. У зв'язку з цим вартістю, що амортизується, як правило, є первісна вартість об'єкта основних засобів.

Список літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. П(С)БО 7 «Основні засоби». Амортизація основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ewaudit.com.ua/ru/directories/laws/30-psbo7?start=3>.

3. Іванишин В. В. Інноваційне забезпечення оновлення техніко-технологічної бази підприємств АПК / В. В. Іванишин // Економіка АПК. – 2010. – №1. – С. 128–133.

4. Могилова М. М. Матеріально-технічне забезпечення аграрної галузі / М. М. Могилова, Я. К. Білоусько, Г. М. Підлісецький // Економіка АПК. – 2013. – №2. – С. 61–67.

Рассмотрена экономическая сущность амортизации основных средств, как объект учета в контексте оптимального и эффективно-го формирования и использования основных средств.

Основные средства, стоимость, амортизация, срок эксплуатации, амортизационные отчисления.

The economic essence of amortization, as the object of accounting in the context of optimal and efficient use of fixed assets of a modern enterprise, was considered.

Fixed assets, cost, amortization, lifetime, depreciation.