

УДК 657.05

Олександр КУНДЕУС

ОБЛІК НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Резюме. Описано питання сутності амортизаційних відрахувань та особливості обліку нарахування амортизації основних засобів у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу. Визначено його вплив на класифікацію основних засобів для цілей нарахування амортизації. Запропоновано класифікацію об'єктів за належністю до амортизації. Розглянуто класифікацію основних засобів та нематеріальних активів для цілей нарахування амортизації. Проведено оцінювання використання методів нарахування амортизації за групами основних засобів та інших необоротних активів. Особливу увагу приділено процесу нарахування амортизації тих основних засобів, які знаходяться на ремонті.

Ключові слова: облік, амортизація, амортизаційна політика, основні засоби, класифікація основних засобів, ремонт основних засобів, Податковий кодекс України.

Alexander KUNDEUS

ACCOUNTING OF FIXED ASSETS DEPRECIATION

Summary. We describe the essence of amortization and depreciation issue in the company from the point of view of different scholars and in accordance with the current legislation. The features of accounting of fixed assets depreciation due to the introduction of Tax Code of Ukraine were determined; the impact of Tax Code of Ukraine on classification of fixed assets with the purpose to calculate depreciation is defined. The classification of objects by their belonging to depreciation is offered. The classification of fixed assets and intangible assets for purposes of depreciation is reviewed. The depreciation methods that can be applied in Ukraine under the law (rectilinear method, reduce the residual value method, method for rapid reduction of the residual value, cumulative method, manufacturing method) are characterized.

The author also evaluates the use of each method of depreciation by groups of fixed assets and other non-current assets, determined by the Tax Code of Ukraine. Particular attention is paid to the process of depreciation of fixed assets that are being modernized or reconstructed at the time of calculation.

To sum up, on the one hand the introduction of tax code simplifies the work of accountants in terms of calculating the amortization, resulting in converting tax accounting into accounting, and on the other hand there are still problems with calculation of taxable income in transition time and period of ambiguities.

Key words: accounting, depreciation, amortization policy, fixed assets, classification fixed assets, plant and equipment repair, the Tax Code of Ukraine.

Постановка проблеми. Ринкові відносини в економіці сприяли тому, що питання, пов'язані з обліком та аналізом основних засобів, стали предметом глибокого економічного дослідження. Ефективне їх використання є одним із головних факторів збільшення обсягу виробництва без додаткових капітальних вкладень та підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки.

Важливе значення має відтворення основних засобів як процес їх виробничого використання, зносу, амортизації, підтримки в робочому стані через здійснення ремонтів і відновлення в натурі. Особливо важливе значення в механізмі відтворення основних засобів має амортизація, оскільки вона, з одного боку, є елементом виробничих витрат, що включається до собівартості продукції, а з іншого – є джерелом коштів для реновації (відновлення) основного засобу часто на якісно новій основі. Водночас вона відображає специфіку руху його вартості й розглядається як важливий важіль управління процесом відтворення.

Для підприємств амортизаційні відрахування є головним джерелом інвестицій і часткового поповнення обігових коштів. Йдеться не про просте відтворення наявних основних засобів, а про регулярну зміну їхньої активної частини – базового технологічного обладнання, яке в кінцевому підсумку визначає витрати виробництва й конкурентоспроможність продукції.

За правильного використання амортизаційні відрахування могли б стати підвалиною для науково-технічного та інноваційного розвитку.

У світовій практиці на амортизацію припадає 60–70% інвестицій в основний капітал. В

Україні роль амортизації нині різко ослаблена. В економічній літературі виділяють три головні причини ослаблення ролі амортизації в Україні: неадекватність індексації основних засобів; високі нормативні терміни служби основних засобів; недостатнє застосування прискореної амортизації. В умовах інтеграційних процесів сучасну методику амортизаційних нарахувань доцільно удосконалювати, наближувати параметри української амортизаційної політики до світової практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати дослідження процесів формування та інтерпретації показників амортизації основних засобів, затвердженої до використання Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, дозволяють стверджувати про недостатнє задоволення інформаційних потреб управління. Успішне вирішення цих проблем значною мірою залежить від рівня їх теоретико-методологічного вивчення і узагальнення, що є науковою основою розроблення практичних рекомендацій для обґрунтування амортизаційної політики підприємств та ефективності її використання в управлінні.

Розв'язанню теоретичних і методологічних питань формування, аналізу та прогнозування амортизаційної політики підприємств присвячена значна кількість досліджень вітчизняних учених (С.В. Голова, З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненко, З.-М.В. Задорожного, Г.Г. Кірейцева, М.С. Пушкара, В.К. Савчука, В.В. Сопка, В.О. Шевчука, П.Я. Хомина, Л.В. Чижевської та інших).

Крім того, проблеми амортизаційної політики підприємств в умовах ринкової економіки досить повно висвітлені в працях учених країн близького і далекого зарубіжжя (П.С. Безруких, О.В. Єфімової, Н.П. Кондракова, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, Г. Велша, Ван Бреди, Ж. Рішара, Т. Карліна, Д. Колдуела, Б. Нідлза, Е. С. Хендріксена та інших).

Публікації названих учених стали основою подальшого дослідження проблем та формування висновків і пропозицій щодо удосконалення амортизаційної політики підприємств. Необхідно відзначити, що зарубіжний досвід амортизаційної політики підприємств цікавить в теоретичному і практичному плані, але його вивчення і використання вітчизняними теоретиками і практиками повинно максимально враховувати особливості розвитку й становлення економіки України на сучасному етапі.

Метою статті є дослідження питань амортизаційної політики і викладення методичних засад нарахування амортизації основних засобів в умовах здійснення виробничої діяльності, а також під час проведення їх ремонту.

Виклад основного матеріалу. Питанням визначення поняття амортизації присвячувалося ряд праць. Серед них варто відзначити думку Голова С.Ф., за якою амортизація – це «поступове перенесення вартості основних виробничих фондів у міру їх зносу на продукцію, що виробляється, та використання цієї вартості для їх наступного відтворення». Тобто амортизація призначена для накопичення грошових засобів, необхідних для відшкодування вартості зношених основних засобів, яку вони втрачають у процесі свого функціонування [7, с.131]. Дещо інше визначення дають Хендріксен Е.С., Ван Бред М.Ф, а саме: амортизація – це «раціональний і системний розподіл вартості активу на весь термін його служби» [16, с.352]. Згідно з діючим П(С)БО № 7 амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації). Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [14]. За МСБО 16 амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом терміну його корисної експлуатації. Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо [11].

З 1 квітня 2011 року набрав чинності III розділ Податкового кодексу України (далі – ПКУ), який докорінно змінив правила оподаткування прибутку, включаючи і порядок

нарахування амортизації основних засобів.

У відповідності з ПКУ основні засоби (ОЗ) – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2 500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2 500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, та очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Вартісна межа для основних засобів у 2011 році залишилася на рівні 1 000 грн.

За визначенням ПКУ амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації) [9].

ПКУ закладає перехід від групового до пооб'єктного обліку основних засобів, тому й нарахування амортизації буде здійснюватися щомісячно (сума амортизації за розрахунковий квартал відповідає добутку місячної суми амортизаційних відрахувань на три місяці) та пооб'єктно [13].

В таблиці 1 наведено розподіл об'єктів на групи, ті, що підлягають і не підлягають амортизації.

Таблиця 1

Класифікація об'єктів за належністю до амортизації

Table 1

Classification of objects belonging to the depreciation

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 ОЗ, НА та довготермінових біологічних активів для використання в господарській діяльності	Витрати на утримання ОЗ , 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 ОЗ , вирощування довготермінових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в т.ч. витрати на оплату зарплати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких ОЗ	Витрати на ліквідацію ОЗ	Витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування
Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення ОЗ , що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, 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 (ОЗ, НА) 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 невиробничих ОЗ . <i>(невиробничі ОЗ - необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку)</i>
Сума переоцінки вартості ОЗ, 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		

*Слід зазначити, що платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою

$$K_i = [I(a-1) - 10] : 100, \quad (1)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів ОЗ, що амортизується, здійснюється станом на кінець року

(дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Як бачимо з даних табл.1, амортизації підлягають витрати на: придбання ОЗ, НА та довготермінових біологічних активів; самостійне виготовлення ОЗ; проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення ОЗ, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ; капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом; капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету; сума переоцінки вартості ОЗ; вартість безоплатно отриманих об'єктів.

Не підлягають амортизації витрати на: утримання ОЗ, що знаходяться на консервації; ліквідацію ОЗ; придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн.; виробництво національного фільму; бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків; бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг; придбання та збереження Національного архівного фонду України; вартість гудвілу; придбання (самостійне виготовлення) невиробничих ОЗ. У ПКУ також записано, якщо ОЗ або НА придбані у фізичних осіб – платників єдиного податку, то в податковому обліку витрати, понесені на їх придбання, не амортизуються і не включаються до витрат.

Класифікація ОЗ та інших необоротних активів за групами, а також мінімально допустимі терміни їх амортизації відповідно до п. 145.1 ПКУ наведена в таблиці 2 [13].

Таблиця 2

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів за ПКУ

Table 2

Classification of fixed assets and other non-current assets from The Tax Code of Ukraine

Групи	Мінімально допустимі терміни корисного використання, роки	Рахунки бух. обліку
Група 1 – земельні ділянки	-	101
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	102
Група 3 – будівлі,	20	103
споруди,	15	
передавальні пристрої	10	
Група 4 – машини та обладнання	5	104
з них:		
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного опрацювання 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, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх під'єднання до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2	
Група 5 – транспортні засоби	5	105
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	106
Група 7 – тварини	6	107
Група 8 – багаторічні насадження	10	108
Група 9 – інші основні засоби	12	109
Група 10 – бібліотечні фонди	-	111
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-	112
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5	113
Група 13 – природні ресурси	-	114
Група 14 – інвентарна тара	6	115
Група 15 – предмети прокату	5	116
Група 16 – довготермінові біологічні активи	7	16

З таблиці 2 бачимо, що класифікація ОЗ у податковому обліку тепер передбачає 16 груп замість звичних нам 4-х, і що мінімальний термін корисного використання будівель становить 20 років, а транспортних засобів – 5 років.

Звичніше для нас виглядає класифікація нематеріальних активів, адже їх групи

відповідають субрахункам до рахунку 12 «Нематеріальні активи» (табл.3) [13].

Таблиця 3

Терміни нарахування амортизації нематеріальних активів

Table 3

Terms of amortization of intangible assets

Групи	Термін 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 менше 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 менше 2 років
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлювального документа

Слід відзначити, що амортизація на НА нараховується за будь-яким з методів, викладених у пп. 145.1.5 ПКУ. Облік вартості, яка амортизується, таких активів проводиться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи. На сьогодні вже немає податкового методу. Тепер відповідно до ПКУ в податковому обліку методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, що перелічені в п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби». П. 145.1.5 ПКУ визначає такі методи нарахування амортизації ОЗ (табл.4) [13].

Таблиця 4

Методи нарахування амортизації ОЗ

Table 4

Methods for calculating depreciation of fixed assets

Метод нарахування	Формула розрахунку річної суми амортизації
Прямолінійний	Ділення вартості, що амортизується, на термін корисного використання
Зменшення залишкової вартості	Добуток залишкової вартості на початок звітного року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) на річну норму амортизації. Річна норма амортизації (%) = $1 - \sqrt[n]{\text{ліквідаційна вартість} / \text{первісна вартість}}$ <i>n</i> – кількість років експлуатації
Прискорене зменшення залишкової вартості <i>(застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів ОЗ, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби))</i>	Добуток залишкової вартості на початок звітного року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) на річну норму амортизації. Річна норма амортизації обчислюється відповідно до терміну корисного використання й подвоюється
Кумулятивний	Добуток вартості, що амортизується, на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт = відношення кількості років, що залишаються до кінця терміну використання, до суми чисел років його корисного використання
Виробничий	МІСЯЧНА сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) на виробничу ставку. Виробнича ставка = відношення вартості, що амортизується, до загального обсягу продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів

ОЗ та інші необоротні активи групи 9, 12, 14, 15, що наведені в таблиці 4, амортизуються прямолінійним та виробничим методами. На ОЗ груп 1 та 13 амортизація не нараховується.

Перелік груп ОЗ та інших необоротних активів, методи амортизації, що можна до них застосувати, наведено в таблиці 5 [13].

Таблиця 5
Методи нарахування амортизації за групами ОЗ та інших необоротних активів
Table 5
Methods for calculating depreciation of fixed assets and other non-current assets

Група ОЗ 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	<i>Використовується один із методів, встановлених п. 145.1.6 ПКУ (див. вище)*</i>				
11					
12	+	-	-	-	+
13	-	-	-	-	-
14	+	-	-	-	+
15	+	-	-	-	+
16	+	+	-	+	+

*Виходячи зі зближення бухгалтерського і податкового обліку, можливе застосування прямолінійного і виробничого методів до груп 10 та 11.

ПКУ визначено наступний порядок нарахування амортизації. Амортизація нараховується помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта ОЗ в експлуатацію, протягом терміну корисного використання об'єкта, що встановлюється наказом по підприємству в момент визнання цього об'єкта активом (*при зарахуванні його на баланс*). А цей термін не повинен бути меншим, ніж визначено в п. 145.1 ПКУ.

При визначенні терміну корисного використання засобу слід враховувати такі моменти:
- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо термінів використання об'єкта та інші фактори.

Нарахування амортизації призупиняється на періоди виведення 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.

Так як і раніше рішення щодо виведення ОЗ з експлуатації приймає керівник підприємства: міни очікуваних економічних вигод від використання ОЗ, термін експлуатації доречно переглянути, але все ж із дотриманням вимог п. 145.1 ПКУ. І вже потім нараховувати амортизацію, виходячи з нового терміну, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни терміну корисного використання (це правило не діє при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації).

Закінчується нараховуватися амортизація лише тоді, коли залишкова вартість засобу дорівнює його ліквідаційній вартості (умовно ліквідаційна вартість дорівнює 0).

Метод амортизації на підприємстві визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод. Нарахування

амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Згідно з п. 146.4 ПКУ придбані (самостійно виготовлені) ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт ОЗ;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) ОЗ (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки ОЗ;
- витрати на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження ОЗ;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Якщо підприємство здійснює самостійне виготовлення ОЗ для власних виробничих потреб, вартість ОЗ, яка амортизується, збільшується на суму всіх виробничих затрат, що були понесені при їх виготовленні та введенні в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких ОЗ, без урахування сплаченого ПДВ, у разі, якщо платник податку зареєстрований платником ПДВ незалежно від джерел фінансування.

Якщо підприємство придбало кілька об'єктів ОЗ, що мають загальну вартість, то для цілей податкового обліку вартість кожного окремого об'єкта визначається розподілом цієї загальної суми пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів.

Коли підприємство отримало ОЗ як внесок до зареєстрованого капіталу, то первісна вартість такого ОЗ буде визначатися за погодженням засновників (учасників) підприємства, але вона не повинна бути вище звичайної ціни.

Первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта ОЗ, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта ОЗ, отриманого в обмін.

Первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта ОЗ, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта ОЗ, отриманого в обмін.

Якщо підприємство проводить ремонт та поліпшення ОЗ (наприклад, модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію) і очікує, що це призведе до зростання економічних вигод у майбутньому, то воно має право збільшити первісну вартість ОЗ на суму витрат, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації на початок звітного податкового року.

Окремої уваги заслуговує питання щодо обліку амортизації основних засобів на час виведення з експлуатації у зв'язку із проведенням їх ремонту. Відомо, що характеристики та ознаки ремонту визначає керівник підприємства з огляду на аналіз існуючої ситуації та суттєвість таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну України від 30.09.03 р. № 561). Тобто чи спрямований ремонт та підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, що призведе в майбутньому до збільшення економічних вигод, або він здійснюється для підтримання об'єкта в придатному для використання стані й отримання первино визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання – це питання вирішує керівництво підприємства.

Якщо прийнято рішення про виведення основних засобів з експлуатації, таке виведення оформляють наказом керівника підприємства (п. 146.18 ПКУ). Після цього нарахування амортизації по даному об'єкту слід призупинити на підставі пп. 145.1.2 ПКУ. Що стосується нарахування амортизації по основних засобах, які виведені з експлуатації на кілька днів протягом місяця, слід зазначити, що амортизація об'єкта нараховується протягом терміну його корисного використання щомісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення основного засобу в експлуатацію, й зупиняється на період його реконструкції, модернізації,

добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення (п. 146.2 ПКУ). У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем виведення з експлуатації.

У разі зворотного введення в експлуатацію такого об'єкта для цілей амортизації приймається вартість, яка амортизується на момент його виведення з експлуатації, та збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом, модернізацією, дообладнанням, реконструкцією тощо. При цьому нарахування амортизації за таким об'єктом розпочинають у місяці, наступному за місяцем зворотного введення об'єкта в експлуатацію.

Тому амортизацію основних засобів, які були виведені з експлуатації на кілька днів протягом місяця, продовжують нараховувати в цьому самому місяці.

Підсумовуючи вищесказане, напрашується висновок, що, з одного боку, введення податкового кодексу спрощує роботу бухгалтерів, наближаючи «податковий облік» до бухгалтерського, а з іншого – ставить багато на даний час незрозумілих питань при розрахунку оподаткованого прибутку в перехідний період. Новий порядок податкового обліку основних засобів досить серйозно відрізняється від звичного нам раніше. Якщо оцінювати його в цілому, то варто відзначити спробу законодавця максимально наблизити його до бухгалтерського обліку основних засобів, що впадає в очі хоча б уже з уніфікації термінів. Отже, згідно з ПКУ основними засобами вважаються матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 2 500 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний термін корисного використання (експлуатації), який з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). П. 145.1 ПКУ передбачено розподіл основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, як і в бухгалтерському обліку, на 16 груп замість 4 нинішніх. При цьому замість щоквартальних норм амортизації ОЗ встановлено мінімально допустимі терміни корисного використання основних засобів у розрізі кожної з груп.

Облік вартості, що амортизується, проводиться за кожним об'єктом, який входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту, поліпшення таких засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду) як окремих об'єктів амортизації (п. 146.1 ПКУ). Амортизацію аналогічно бухгалтерським правилам слід нараховувати щомісячно на кожен об'єкт основних засобів окремо впродовж терміну його корисного використання (установленого підприємством) до досягнення ліквідаційної вартості такого об'єкта.

Якщо прийнято рішення про виведення основних засобів з експлуатації й таке виведення оформлено наказом керівника підприємства, то нарахування амортизації по даному об'єкту на підставі пп. 145.1.2 ПКУ припиняється. Амортизація основних засобів, які були виведені з експлуатації на декілька днів протягом місяця, продовжує нараховуватися в поточному місяці.

Висновки. У процесі виробництва основні виробничі засоби зношуються фізично (матеріально) та економічно (морально). Розрізняють дві форми фізичного й морального зношення. Перша форма фізичного зношення виникає в процесі використання засобів праці, коли їх робочі органи внаслідок тертя втрачають свої якості, деформуються та руйнуються. Друга пов'язана з недовикористанням засобів праці, коли під дією природних і часового факторів металеві вузли й механізми машин і знарядь іржавіють, а пластмасові частини і гума «старіють». Внаслідок фізичного зношення знижується продуктивність засобів праці й зрештою вони стають непридатними для використання.

Амортизація – це економічний процес, що кількісно відображає втрату основними засобами своєї вартості, яка амортизується, та її систематичний розподіл (перенесення) на заново створений продукт (виконану роботу, надану послугу) протягом терміну їх корисного використання. При цьому під вартістю, що амортизується, розуміють первісну або переоцінену вартість основного засобу за вирахуванням його ліквідаційної вартості. Коли йдеться про те, що амортизація є важливим важелем управління процесом відтворення основних засобів, то мається на увазі, що вона залежно від вибраного методу нарахування амортизації, встановленого терміну корисного використання основного засобу, а також способу використання амортизаційних відрахувань може неоднаково виконувати регулюючу і відтворювальну функції. Остання в кінцевому рахунку зводиться до простого відтворення

основного засобу через відшкодування його зносу і придбання нового подібного екземпляра. Регулююча функція амортизації проявляється через прискорення чи уповільнення темпів формування грошових потоків, що врешті-решт впливає на темпи і пропорції відтворення основних засобів.

Conclusion. During the production process, the main production facilities are worn out physically and morally. There are two forms of physical and moral deterioration. The first form of physical deterioration occurs in the process of using the objects of labor when their working parts due to friction lose their quality, or become deformed and destroyed. The second is related to the underutilization of labor objects, when under the influence of natural and time factors the metal units and mechanisms of machinery and their parts are rusting, while plastic and rubber are aging. Due to physical deterioration the objects of labor reduce productivity and eventually they become unusable.

Depreciation is an economic process that quantitatively reflects the loss of fixed assets of its value, which is being amortized, and its systematic allocation (transfer) to the newly created product (work performed, services rendered) during the term of their useful life. At the same time, the cost that is amortized is meant as primary or revalued value of fixed assets without its resale value.

When it comes to the fact that depreciation is an important lever for managing the reproduction of fixed assets, it is understood that it (depreciation) is depending on the chosen method of depreciation, prescribed term of useful life of the asset, as well as the way of depreciation usage, may differently perform the regulative and reproductive functions. The last one eventually reduces to a simple reproduction of fixed assets due to the refund of wear and purchase of a new similar copy. The regulatory function of depreciation is shown through the acceleration or deceleration of the rates of monetary flows that eventually affects the rates and proportions of reproduction of fixed assets.

Використана література

1. Амортизація у проєкті податкового кодексу: Вибираємо свій метод [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 84. – С.35–39.
2. Бабенко, Л.В. Амортизація основних засобів в контексті податкового кодексу України [Текст] / Л.В. Бабенко, А.М. Петросян // Реформування фінансової системи та стимулювання економічного зростання в нестабільності: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 15–16 квітня 2011 р.). – Одеса: ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2011. – Ч.ІІ. – 108 с.
3. Бакай, В.Й. Амортизаційна політика та її вплив на фінансово-економічну діяльність підприємства [Електронний ресурс] / В. Й. Бакай, О. В. Бедін – Облік і фінанси. – Випуск 9 (33). – Ч. 1. – 2012. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ujrn/Soc_Gum/en_oif/2012_9_1/5.pdf
4. Болховітінова, О.Ю. Економічні засади і напрямки реформування амортизаційної політики [Електронний ресурс] / О.Ю. Болховітінова, Л.В. Довганюк. – Режим доступу: http://eip.org.ua/docs/EP_00_2_39.pdf
5. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [Текст] / Ф.Ф. Бутинець ; 2-е вид. доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
6. Бухгалтерський облік: організаційно-методологічні аспекти: навчальний посібник [Текст]; за ред. Б.С. Кругляка. – Хмельницький : ТУП, 2001. – 286 с.
7. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія [Текст] / С.Ф. Голов. – Х.: 2007. – 284 с.
8. Городянська, Л.В. Технологія вибору оптимального методу нарахування амортизації та прийняття господарських управлінських рішень [Текст] / Л.В. Городянська // Фінанси, облік і аудит. – 2005. – Вип. 5. – С. 200–206.
9. Домбровська, Н.Р. До питання нарахування амортизації основних засобів [Текст] / Н.Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С.45–48.
10. Методи нарахування амортизації основних засобів [Електронний ресурс] // Податки та бухгалтерський облік. – Режим доступу: <http://nibu.factor.ua/ukr/info/pribil/metod-amort/>
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.kiev.ua>
12. Онишко, С.В. Особливості реформування амортизаційної політики в Україні [Текст] / С.В. Онишко, Д.М. Серебрянський // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С.13–20.
13. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua /podatkovij_kodeks_ukraini/statja-144.htm
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
15. Смоленюк, П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання [Текст] / П. С. Смоленюк // Наука і економіка. – 2012. – № 1 (25). – С.108–116.
16. Хендриксен, Э.С. Теорія бухгалтерського обліку; пер. с англ.; зід ред. проф. Я.В. Соколова [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бред. – М.: Фінанси і статистика, 2000. – 576 с.