

ЛЕКЦІЯ 4.

1. Методи нарахування та облік амортизації основних засобів

В процесі використання основні засоби зношуються. З метою їх відновлення проводиться нарахування амортизації за активами. Під амортизацією розуміють поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт відповідно до встановлених методів і норм.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», амортизація – **це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання**

(експлуатації). В обліку амортизації основних засобів найчастіше використовують такі терміни:

- термін корисного використання;
- норма амортизації;
- вартість, що амортизується;
- ліквідаційна вартість;

Термін корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх допомогою буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції, робіт (послуг). Відповідно до часу корисного використання встановлюються норми нарахування амортизації (у %) й вартість, що амортизується.

Норма амортизації – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизованої вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді.

Вартість, що амортизується, визначається як різниця між первісною, відновною, справедливою і ліквідаційною вартостями.

Ліквідаційна вартість – вартість, створена при ліквідації об'єкта основних засобів (очікувані доходи за виключенням витрат на ліквідацію).

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація може нараховуватися за такими методами: Прямолінійний метод. Для цього методу характерною є стабільна норма амортизації, яка

визначається на основі терміну корисного використання основних засобів:

$$1. = B \cdot H = 10000 \cdot 20 = 2000 ,$$

$$100100$$

де A – сума амортизації за рік;

B_a – вартість, що амортизується (при первісній (12000 грн.) та ліквідаційній (2000 грн.), вона дорівнюватиме 10000 грн.);

H_a – річна норма амортизації (20%), яка залежить від терміну корисної експлуатації. У цьому випадку він становить п'ять років.

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації. Річна норма амортизації (у %) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості

$$10000 \times 5 : 15 = 3333;$$

$$10000 \times 4 : 15 = 2667;$$

$$10000 \times 3 : 15 = 2000;$$

$$10000 \times 2 : 15 = 1333;$$

$$10000 \times 1 : 15 = 667;$$

10000 грн.

років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

$$H_n = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Вартість об'єкта}}},$$

де n – кількість років корисної експлуатації об'єкта.

$$2000$$

$$H_n = 1 - \sqrt[5]{} = 0,301173$$

2. рік експлуатації $12000 \times 0,301173 = 3614,10$ грн.

II рік $(12000 - 3614,1) \times 0,301173 = 2525,61$ грн.

III рік $(12000 - 3614,1 - 2525,61) \times 0,301173 = 1764,96$ грн.

IV рік $(12000 - 3614,1 - 2525,61 - 1764,96) \times 0,301173 = 1233,40$ грн.

V рік $(12000 - 3614,1 - 2525,61 - 1764,96 - 1233,4) \times 0,301173 = 861,93$ грн.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації

визначається як добуток залишкової вартості на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється. За рахунок збільшеної норми прискорюються темпи перенесення вартості об'єкта на новостворений продукт.

У нашому прикладі розрахунок сум амортизації буде наступним:

$$\text{I рік експлуатації} \quad \frac{12000 \times 20}{100} \times 2 = 4800 \text{ грн.}$$

$$\begin{aligned}
 & \frac{(12000 - 4800) \times 20}{100} \times 2 = 2880 \text{ грн.} \\
 & \frac{(12000 - 4800 - 2880) \times 20}{100} \times 2 = 1728 \text{ грн.} \\
 & 10000 - 4800 - 2880 - 1728 = 592 \text{ грн.}
 \end{aligned}$$

II рік

III рік

IV рік

Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації ($\sum A_p$) визначається як добуток

вартості, що амортизується (B_a), на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта (K), на суму числа років його корисного використання (C) за формулою:

$$3. A_p = B_a \cdot K : C$$

Сума амортизації за роками експлуатації буде дорівнювати:

I
рі
к
II
рі
к

III
рік
IV
рік
V
рік
Раз
ом

Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу випущеної продукції, виконаних робіт (послуг) та виробничої ставки амортизації, що залежить від фактичного обсягу продукції.

Приклад. За допомогою встановленої в кар'єрі технологічної лінії амортизаційною вартістю

10000 грн. прогнозується видобути 1000 тис. т. вапняку. За звітний місяць видобуто 50 тис. т.

вапняку.

Сума амортизації технологічної лінії за звітний місяць становитиме:

$$10000 \times 50 : 1000 = 500 \text{ грн.}$$

Згідно з вимогами Податкового кодексу підприємство має право самостійно вибрати один із вищенаведених методів нарахування амортизації, що передбачені в П(С)БО 7. В податковому законодавстві розрізняють шістнадцять груп основних засобів, для яких встановлені мінімально допустимі строки корисного їх використання:

група 1 – земельні ділянки – строк не встановлюється;

група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом – 15 років;

група 3 – будівлі – 20 років; споруди – 15 років; передавальні пристрої – 10 років;

група 4 – машини та обладнання – 5 років;

з них:

електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються як роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень – 2 роки;

група 5 – транспортні засоби – 5 років;

група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) – 4 роки;

група 7 – тварини – 6 років;

група 8 – багаторічні насадження – 10 років;

група 9 – інші основні засоби – 12 років;

група 10 – бібліотечні фонди (–);

група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи (–); **група 12** – тимчасові (нетитульні) споруди – 5 років; **група 13** – природні ресурси (–); **група 14** – інвентарна тара – 6 років; **група 15** – предмети прокату – 5 років;

група 16 – довгострокові біологічні активи – 7 років.

Амортизація за групами 1 та 13 в податковому обліку не нараховується.

Порядок нарахування амортизації за групами 10 і 11 визначається в наказі про облікову політику підприємства і може проводитися двома методами. Суть першого полягає в тому, що у першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується. Решта 50 % вартості амортизується у місяці їх списання з балансу. При іншому методі амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при зарахуванні його на баланс. Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням зазначених вище мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів. Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають шляхом збільшення суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

4. амортизацією тісно пов'язаний такий термін як знос основних засобів. Під ним розуміють суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Розрізняють фізичний та моральний знос основних засобів. Перший пов'язаний з втратою первісних технічних характеристик об'єкта основних засобів, а другий – з появою на ринку нових, більш ефективних засобів, які є наслідком впровадження інноваційних розробок.

Синтетичний облік амортизації і зносу основних засобів ведеться на пасивному рахунку

13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунку 13.1 «Знос основних засобів» в

Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі, в Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідній машинограмі. За кредитом цього субрахунку відображається нарахування амортизації (зносу), а за дебетом – списання зносу внаслідок вибуття основних засобів.

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів подана в табл. 2.8. Вона здійснюється на основі даних спеціальних розрахунків амортизаційних відрахувань, які додаються до регістрів аналітичного обліку.

Таблиця 2.8. Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Без використання		З використанням	
			рахунків класу 8		рахунків класу 8	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
1	Нараховано амортизацію об'єктів допоміжних, підсобних виробництв	Розрахунок амортизації	23.2	13.1	83	13.1
					23.2	83
2	Нараховано амортизацію по виробничому обладнанню, будівельній техніці	Розрахунок амортизації	91.1	13.1	83	13.1
					91.1	83
3	Нараховано амортизацію за основними засобами загальновиробничого (загальнодільничного) призначення	Розрахунок амортизації	91.2	13.1	83	13.1
					91.2	83
4	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення (наприклад, амортизація офісного обладнання, комп'ютерів, використовуваних адміністративно-управлінським персоналом)	Розрахунок амортизації	92	13.1	83	13.1
					92	83
5	Нараховано амортизацію основних засобів, використовуваних при збуті продукції	Розрахунок амортизації	93	13.1	83	13.1
					93	83
6	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в іншій операційній діяльності (амортизація об'єктів житлово-	Розрахунок амортизації	94.9	13.1	83	13.1
					94.9	83

	комунального і соціально-культурного призначення)					
7	Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули	Акти ОЗ-1, ОЗ-3	13.1	10	13.1	10

2. Облік ремонтів та поліпшення основних засобів

Для нормального функціонування об'єктів основних засобів підприємство несе певні витрати на їх підтримання у працездатному стані та відновлення.

Відповідно до П(С)БО 7 відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів, у бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єктів. При цьому розрізняють поняття «ремонт» та «поліпшення» основних засобів.

Ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів основних засобів у працездатному стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів та ін., усунення вад, налагодження тощо). Ремонти основних засобів класифікуються за такими ознаками, як спосіб проведення ремонту та вид ремонту.

За **способами проведення** ремонти поділяються на такі:

- ремонти, виконані підрядним способом;
- виконані господарським способом;
- виконані змішаним способом.

За **видами ремонту** поділяються:

- поточний;
- капітальний.

Названі класифікаційні ознаки суттєво впливають на організацію обліку витрат на здійснення ремонтів основних засобів. Водночас у всіх випадках проведення ремонтів, які не призводять до збільшення економічних вигод, витрати на їх здійснення є операційними витратами підприємства.

При підрядному способі ремонт основних засобів здійснюють спеціалізовані підприємства. Підставою для виконання робіт є договір, в якому зазначають: найменування об'єкта, який підлягає ремонту; терміни виконання робіт; умови та порядок розрахунків за виконаний ремонт.

Розрахунки при виконанні робіт з поточного ремонту будівель і споруд можуть здійснюватись на підставі Акта

приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в), що зазначається у контракті (договорі) на виконання робіт. При взаєморозрахунках за виконані роботи з капітального ремонту застосовуються документи первинного обліку як для нового будівництва, а саме: Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в) і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрат (форма № КБ-3).

На основі названих первинних документів та рахунків ремонтних підприємств у випадку здійснення ремонтів інших основних засобів, підприємства збільшують свої операційні витрати. При цьому складаються записи за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 і кредитом рахунків 63, 68.5. Кореспонденція рахунків залежить від того, де використовуються основні засоби.

Якщо ремонт проводиться господарським способом (власними силами), то можливі такі варіанти його здійснення та обліку:

- ремонт проводиться спеціальним підрозділом, який є на підприємстві (ремонтна бригада):

Д-т	К-т
23 (субрахунку «Ремонтні роботи»)	20, 66, 65, 13 – протягом місяця
	затрати за елементами;
23 (91, 92, 93, 94)	23 (субрахунку «Ремонтні роботи») –
	списання затрат в кінці місяця

- ремонт здійснюється працівниками, які забезпечують експлуатацію об'єктів основних засобів:

Д-т 23 (91, 92)	К-т 20, 66, 65
-----------------	----------------

5. разі проведення ремонту змішаним способом частина робіт виконується власними силами, а частина – спеціалізованими підрядними організаціями. При цьому має місце поєднання бухгалтерських записів, які використовуються при перших двох способах.

Поточним ремонтом основних засобів є часткова заміна окремих деталей та проведення окремих робіт з доведенням основних засобів до відповідного експлуатаційного стану.

Капітальним ремонтом основних засобів вважають заміну окремих агрегатів, вузлів, проведення робіт, які значною мірою покращують експлуатаційний стан цих активів.

6. бухгалтерському обліку відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» немає суттєвих відмінностей у формуванні витрат на проведення вищеназаних видів ремонтів. Винятком може бути проведення капітального ремонту, в результаті якого збільшуються економічні вигоди. У цьому разі, названі витрати збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів (Д-т 10 – К-т 15).

Якщо підприємство здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію, модернізацію тощо), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії розцінюються як капітальні інвестиції. Вони обліковуються на рахунку 15 однойменної назви, у дебеті якого

відображаються понесені витрати. Після закінчення всіх робіт на основі акта на загальну суму поліпшення збільшується первісна вартість основних засобів.

Дані операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями:

Д-т К-т

15 20, 66, 65 – витрати, на поліпшення основних засобів;

7. 15 – збільшення первісної вартості основних засобів на основі акта. Приймання закінчених робіт з добудови, дообладнання, реконструкції оформляється Актом

приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2). Таким самим актом оформляють приймання об'єктів основних засобів після завершення капітального ремонту.

Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма

8. ОЗ-2) є тим первинним документом, на основі якого робляться відповідні записи у інвентарній картці про збільшення первісної вартості об'єкта в результаті його реконструкції, модернізації чи інших поліпшень. Якщо відображення всіх змін у вказаній інвентарній картці має певні труднощі, відкривається нова інвентарна картка (із збереженням раніше присвоєного номера) із зазначенням показників, що характеризують дообладнаний або реконструйований (поліпшений) об'єкт.

Згідно з податковим законодавством витрати на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування. Під «невиробничими основними засобами» згідно з Податковим кодексом розуміють основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності підприємства.

Аналітичний і синтетичний облік витрат на ремонти, які не призводять до збільшення економічних вигод, ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, 94 в Журналах-ордерах № 10, 10-Б при журнально-ордерній формі обліку, Журналах № 5, 5А – при журнальній формі обліку, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій. Аналітичний облік витрат на поліпшення основних засобів, які приводять до збільшення економічних вигод ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у Відомості 18 при журнально-ордерній формі обліку, Відомості 4.1 – при журнальній формі, відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій.

Синтетичний облік цих витрат здійснюється відповідно в Журналі-ордері № 16, Журналі № 4 або електронному реєстрі.