

## ЗНОС ТА АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І НА КОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Проведено порівняння методу нарахування зносу основних засобів у бюджетній установі та їх амортизації на комерційному підприємстві. Обґрунтована методика вибору методу амортизації об'єкта основних засобів на комерційних підприємствах.

Проведено сравнение метода начисления износа основных средств в бюджетных учреждениях и их амортизации на коммерческом предприятии. Обоснована методика выбора метода амортизации объекта основных средств в коммерческих предприятиях.

The comparison of methods of extra charge of wear of the fixed assets in budgetary establishments and their amortization in business enterprises is conducted. The procedure of choice of amortization method for an object of the fixed assets in business enterprises is grounded.

### Вступ

Усі установи та підприємства незалежно від галузей економіки й форм власності для ведення своєї діяльності використовують основні засоби, які в процесі їх експлуатації втрачають свою вартість, що спричиняється впливом зовнішнього середовища, а також морального зносу. Для характеристики цього процесу використовують поняття зносу та амортизації. При цьому для бюджетних установ амортизаційні відрахування не здійснюють, а нараховують знос. Нарухування зносу на основні засоби бюджетних установ не має на меті створення резерву для відновлення цих засобів, на відміну від комерційних підприємств, де особливою використання основних засобів є поступове перенесення їх вартості на собівартість продукції, робіт, послуг або на витрати поточного періоду. Таким чином, у бюджетних установах сума нарахованого зносу основних засобів за економічною сутністю являється показником того, через який час об'єкт основних засобів втрачає свою вартість та має відповідати строку його фізичного зношення.

Однак, на сьогоднішній день використання поняття «знос» для бюджетних установ стає наближеним до його застосування на комерційних підприємствах, оскільки при визначенні ефективності діяльності бюджетних установ, наприклад, таких як вищі навчальні заклади, аналізується ефективність використання основних засобів в умовах обмеженого фінансування діяльності закладів на основі показника рентабельності основних засобів, для розрахунку якого використовується їх залишкова вартість [1], то очевидно, що питання розрахунку зносу

у бюджетних установах набувають своєї актуальності.

Відповідно до діючого в Україні законодавства для нарахування зносу в бюджетних установах пропонується лише один метод [2], який за своєю сутністю тотожний методу, що використовується у податковому обліку для нарахування амортизації основних засобів комерційних підприємств. Такий підхід обґрунтовується необхідністю контролю за використанням державного майна бюджетними установами та витратою бюджетних коштів.

Стосовно комерційних підприємств можна стверджувати, що від розміру амортизаційних відрахувань залежить прибуток підприємства, причому на розмір амортизації впливає не тільки вартість основних засобів і термін їх експлуатації, а й обраний підприємством метод нарахування амортизації, варіювання якого допустить в сфері фінансового та управлінського обліку. Так, амортизація вартості основних засобів комерційних підприємств у національній практиці може проводитись за допомогою наступних методів: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; кумулятивного; прискореного зменшення залишкової вартості; виробничого та податкового [3]. В міжнародній практиці – прямолінійного, зменшення залишку та суми одиниць продукції [4].

Слід відзначити, що проблеми удосконалення існуючих моделей і методик нарахування амортизації [5, 6], генерація нових методів амортизації для рідкісних видів основних засобів [7, 8] є добре висвітленими в науковій літературі. Деякі науковці навіть дають рекомендації щодо визначення оптимального терміну амор-

тизації основних засобів [5, 9]. Наукові роботи містять рекомендації стосовно вибору методу амортизації для окремих видів основних засобів [7, 8, 10]. Разом з тим, питання обґрунтування вибору методу нарахування амортизації основних засобів комерційних підприємств залишається відкритим.

### Постановка задачі

Згідно з нормами діючого законодавства бюджетні установи не мають вибору серед методів нарахування зносу, оскільки існує лише один.

Що стосується комерційних підприємств, то для них існує перелік методів, один з яких вони мають право обирати. При здійсненні вибору методу нарахування амортизації комерційні підприємства мають обрати той метод, який якнайкраще відповідає очікуваному способу одержання економічних вигід від використання кожного окремого об'єкта основних засобів [3] і відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, втілених в активі [4]. Крім того, вибір методу амортизації також залежить від цілей і задач, які поставлені власниками і керівництвом підприємства перед обліком як інструментом формування показників фінансового стану підприємства і збору необхідної для управління інформації. Тому неможливо використовувати лише загальні рекомендації щодо вибору методу амортизації, як, наприклад:

а) для нарахування амортизації невиробничого призначення використовувати методи амортизації, які базуються на часі експлуатації основних засобів:

1) в національній практиці: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, прискореного зменшення залишкової вартості, податковий;

2) в міжнародній практиці: прямолінійний, зменшення залишку;

б) для нарахування амортизації виробничого призначення використовувати метод амортизації, який базується на кількості одиниць, отриманих від експлуатації об'єкта основних засобів, тобто виробничий метод нарахування амортизації основних засобів в національній практиці і суми одиниць продукції – в міжнародній.

В зв'язку з цим, *метою статті* є порівняння методів нарахування зносу в бюджетних установах та амортизації основних засобів на комерційних підприємствах та удосконалення методики вибору методу амортизації основних засобів.

### Результати дослідження

Для нарахування зносу основних засобів бюджетних установ об'єкти поділяються на три групи. Норми зносу встановлюються у відсотках до первісної вартості кожної групи основних засобів на кінець звітного періоду: 5, 25 та 15 % відповідно для об'єктів першої, другої та третьої груп основних засобів. Бюджетними установами знос нараховується в останній день року (останній робочий день грудня) на первісну вартість. Знос визначають за повний календарний рік відповідно до встановлених норм. Інших методів нарахування зносу для бюджетних установ на сьогоднішній день згідно з чинним законодавством не існує.

Що стосується комерційних підприємств, то у бухгалтерському обліку передбачене щомісячне нарахування амортизації. Разом з тим, при застосуванні всіх методів, крім виробничого і податкового, спочатку визначається річна сума амортизації, яка потім розподіляється по місяцях поділом її на 12 (місяців). Виключення складають тільки підприємства з сезонним характером виробництва, що теж нараховують річну суму амортизації, але розподіляють її на період роботи в звітному році, тобто поділяють її не на 12, а на кількість місяців фактичної роботи. Тому при виборі методу амортизації достатньо розглядати річні значення амортизаційних відрахувань.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, тобто був введений в експлуатацію, що обов'язково підтверджується «Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (типова форма № ОЗ-1) Припиняється нарахування амортизації з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів. У цьому випадку на підприємстві складаються типові форми № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» або № ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів». У випадку вибуття об'єкту через реалізацію (продаж) чи безкоштовну передачу юридичній особі заповнюється зазначена вище форма № ОЗ-1 [11]. Разом з тим, протягом періоду експлуатації метод нарахування амортизаційних відрахувань може змінюватися, у цьому випадку на підприємстві підготовлюється і вводиться в дію наказ про зміну положень облікової політики підприємства.

Для визначення найбільш придатного для даного підприємства методу розрахунку амортизаційних відрахувань важливо встановити

критерії, якими слід керуватись. Одним із таких критеріїв, на наш погляд, може бути максимальна відповідність амортизації фізичному зносу основних засобів, правдиве визначення витрат і, відповідно, прибутку підприємства за звітний період. До того ж вважається за доцільне використання можливості віднесення амортизаційних витрат на початкові періоди експлуатації основних засобів з метою прискорення процесу відновлення основних засобів. Разом з тим, деякі підприємства можуть прагнути прикрасити результати своєї діяльності в початковому періоді експлуатації основних засобів, тоді вони будуть прагнути віднести амортизаційний тягар на майбутнє.

Метод амортизації вартості основних засобів необхідно визначати для кожного об'єкта окремо. Це пов'язано з тим, що величина амортизаційних відрахувань залежить від багатьох факторів. Основними з них є: тривалість періоду експлуатації, вид об'єкту основних засобів та його група по класифікації, що застосовується в податковому обліку.

Після визначення вимог до методу амортизації слід установити, які методи амортизації можуть використовуватись стосовно даного об'єкта основних засобів. Для цього необхідно з'ясувати наявність і можливість визначення таких складових моделей розрахунку амортизаційних відрахувань:

- первісна або залишкова вартість, якщо об'єкт основних засобів вже експлуатувався;
- ліквідаційна вартість;
- повний або залишковий термін корисного використання активу.
- плановий загальний обсяг виробництва за весь або залишок строку корисного використання;
- фактичний обсяг виробництва у звітному періоді.

При формулюванні рішення стосовно можливості використання методу амортизації слід врахувати керуватись наступним:

- якщо значення ліквідаційної вартості дорівнює нулю, то неможливе використання методу зменшення залишкової вартості;
- якщо повний або залишковий термін корисного використання активу становить два роки, то неможливе використання методу прискореного зменшення залишкової вартості;
- якщо неможливо встановити обсяги виробництва, то неможливе використання виробничого методу або суми одиниць продукції.

Після ухвалення рішення стосовно переліку можливих методів нарахування амортизації ва-

ртості об'єкта основних засобів необхідно визначити суми амортизаційних відрахувань по кожному з можливих методів для кожного періоду терміну служби об'єкта основних засобів. При цьому доцільно визначати і порівнювати річні суми, оскільки, як доведено раніше, майже всі методи передбачають розрахунок річної амортизації.

Далі на підставі отриманих даних можливо розрахувати накопичені суми амортизаційних відрахувань різними методами для кожного періоду терміну служби об'єкта основних засобів, що здійснюється шляхом підсумовування амортизаційних нарахувань попередніх років.

Потім визначається залишкова вартість об'єкта основних засобів шляхом віднімання від первісної вартості об'єкта основних засобів суми накопиченої амортизації за кожним методом для кожного періоду терміну служби об'єкта основних засобів.

Для полегшення прийняття управлінського рішення щодо вибору методу амортизації вартості основних засобів пропонується побудувати по кожному з можливих методів графік залежності накопиченої амортизації об'єкта основних засобів від терміну його служби, а також графік, що відображає залежність залишкової вартості об'єкта основних засобів від терміну служби. І вже шляхом порівняння кривих графіків здійснити вибір методу амортизації вартості основних засобів. Обирається той метод, який найкращим чином відповідає встановленим вартісним критеріям. Очевидно, що ступінь зношеності об'єкта основних засобів найкращим чином відображає виробничий метод нарахування амортизації, однак найшвидше або найповільніше списання вартості об'єкта основних засобів може досягатись іншим методом, який на графіку залежності накопиченої амортизації від терміну служби відповідає кривій, розташованій найвище.

Таким чином, ухвалення рішення щодо вибору методу амортизації вартості об'єкта основних засобів є поетапним процесом, який в структурованому виді наведений на рис. 1.

Розглянемо використання розробленої методики на конкретному прикладі. Так, підприємство придбало 25.12.2008 р. кран вартістю 500 тис. грн. і припускає його використовувати протягом 11 років. Ліквідаційна вартість не встановлена. Передбачається, що кран відпрацює 15 860 годин із розрахунку, що кожен рік тривалість його використання буде скорочуватись на півгодини в день. Крім того, відомо, що автомобільний транспорт у податковому обліку

входить до другої групи основних засобів. Визначимо метод, що доцільно використовувати для списання вартості цього основного засобу за розробленою методикою. Необхідні розрахунки по кожному методу амортизації наведені в табл. 1 і 2.

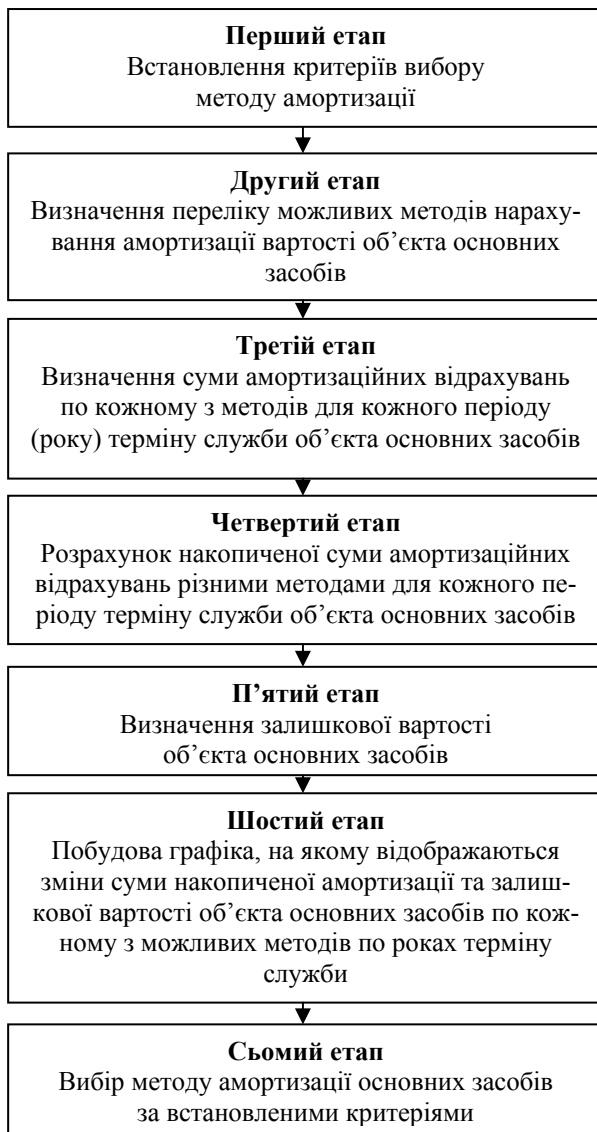


Рис. 1. Етапи методики обґрунтування вибору методу амортизації

На підставі розрахунків побудовано графіки накопиченої амортизації і залишкової вартості крана (рис. 2 і 3).

Аналіз залежності накопиченої амортизації від терміну служби крана (рис. 2), показав, що вище всіх розташована крива, яка відображає зміну суми накопиченої амортизації, що нараховується податковим методом. Таким чином, для крана, термін експлуатації якого становить 11 років, доцільно для зниження фінансового результату списання вартості здійснювати податковим методом, а для відображення більш

кращих результатів – прямолінійним або виробничим методами. Слід відзначити, що використання виробничого методу дозволить більш точно відобразити в обліку зменшення реальної вартості основного засобу і для засобів праці його використання є пріоритетним.

Таблиця 1

**Сума накопичено амортизації крана, тис. грн.**

Рік	Метод амортизації				
	прямо-лінійний	залишкової вартості	кумулятивний	податковий	виробничий
1	0	0	0	0	0
2	45	90	83	171	65
3	90	165	159	284	127
4	136	226	227	358	184
5	181	275	287	407	237
6	227	316	340	439	286
7	272	350	386	460	331
8	318	377	424	473	372
9	363	399	454	482	409
10	409	417	477	488	442
11	454	432	492	492	471
12	500	445	500	495	500

Таблиця 2

**Залишкова вартість крана, тис. грн.**

Рік	Метод амортизації				
	прямо-лінійний	залишкової вартості	кумулятивний	податковий	виробничий
1	500	500	500	500	500
2	454	409	416	328	434
3	409	334	340	215	372
4	363	273	272	141	315
5	318	224	212	92	262
6	272	183	159	60	213
7	227	149	113	39	168
8	181	122	75	26	127
9	136	100	45	17	90
10	90	82	22	11	57
11	45	67	7	7	28
12	0	54	0	4	0

Метод амортизації основних засобів необхідно переглядати у випадку, якщо відбулися істотні зміни в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів. Необхідність зміни методу амортизації може

бути пов'язана, наприклад, із прискоренням морального старіння оснащення через появу на ринку його нового виду, що ефективніше виконує ті ж самі функції.

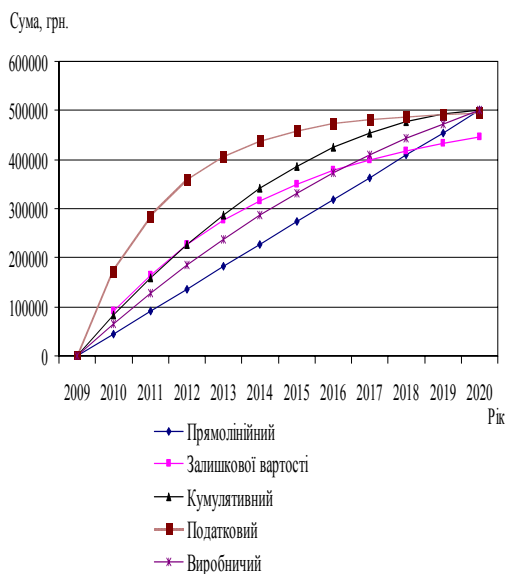


Рис. 2. Динаміка зростання накопиченої амортизації крана

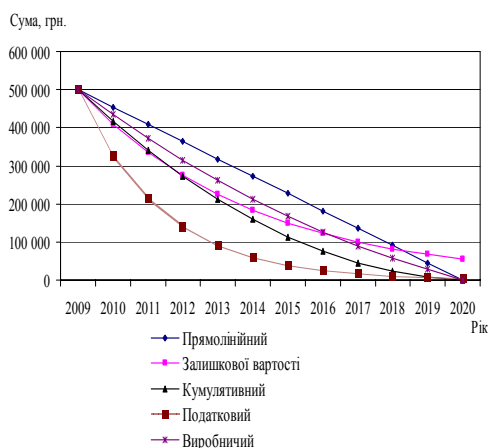


Рис. 3. Динаміка зменшення залишкової вартості крана

### Висновки

Існування єдиного підходу в бюджетних установах щодо застосування одного методу нарахування зносу основних засобів з затвердженими ставками є обґрунтованим, оскільки забезпечується можливість контролю за використанням державного майна та витратою бюджетних коштів.

Для комерційних підприємств має сенс використовувати запропоновану методику вибору методу амортизації вартості об'єкта основних засобів, що дозволить усунути суб'єктивний фактор при визначенні методів нарахування амортизації, позитивно позначиться на фінан-

сових результатах роботи підприємства і надасть необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

### БІБЛОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Куцинська, М. В. Аналітичне забезпечення оцінки ефективності функціонування кафедр вищого навчального закладу [Текст] / М. В. Куцинська, Г. О. Король // Менеджмент та підприємництво: становлення і проблеми розвитку. – Вип. № 647. – Львів: Нац. ун-т «Львівська Політехніка», 2009. – С. 563-567.
2. Лист Держ. казначейства України № 07-04/2362-11163 від 20.12.2005 «Про нарахування зносу на необоротні активи бюджетних установ» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.13368.0>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв.: Наказ Мін. фінансів України від 27.04.2000 № 87 [Текст] // Офіційний вісник України. – 2000. – № 12. – С. 10-15.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf)
5. Бакай, В. Й. Амортизаційна політика та оновлення основних фондів на промислових підприємствах [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 / В. Й. Бакай; Хмельницький нац. ун-т. – Хмельницький, 2006. – 20 с.
6. Гаценко, О. П. Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / О. П. Гаценко; Нац. аграрний. ун-т. – К., 2000. – 19 с.
7. Євтушенко, С. М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / С. М. Євтушенко; Нац. наук. центр «Ін-т аграрної економіки» УААН. – К., 2004. – 22 с.
8. Хома, С. В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / С. В. Хома; Тернопільський. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
9. Євтушенко, С. М. Визначення терміну використання основних засобів [Текст] / С. М. Євтушенко; за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. – К.: Ін-т аграрної економіки, 2003. – С. 133-136.
10. Городянська, Л. В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л. В. Городянська; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 19 с.
11. Облік основних засобів [Текст] // Все про бухгалтерський облік «Первинна документація». – 2009. – С. 8-20.

Надійшла до редколегії 23.11.2009.  
Прийнята до друку 17.12.2009.