

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БУДІВНИЦТВІ АВТОМОБІЛЬНИХ ДОРІГ

Кратко Ігор Романович,

старший викладач кафедри обліку і оподаткування та маркетингу Мукачівського державного університету,
м. Мукачево

Ключові слова:

*амортизація,
знос,
будівництво,
витрати,
собівартість*

Капітальне будівництво та ремонт автомобільних доріг, будучи окремою галуззю економіки країни, характеризується певними організаційно-технологічними особливостями, які суттєво впливають на організацію та методологію як фінансового, так і управлінського обліку. Значною частиною у собівартості робіт по будівництву та ремонту автомобільних доріг є амортизація.

Keywords:

*amortization,
depreciation,
construction,
outgoings,
cost*

Capital construction and repairs of roads, as a separate branch of the economy, characterized by certain organizational and technological features that significantly influence the organization and methodology of both financial and management accounting. A significant part of the cost of construction and road repair is depreciation.

Ключевые слова:

*амортизация,
износ,
строительство,
расходы,
себестоимость*

Капитальное строительство и ремонт автомобильных дорог, будучи отдельной отраслью экономики страны, характеризуется определенными организационно-технологическими особенностями, которые существенно влияют на организацию и методологию как финансового, так и управленческого учета. Значительной частью в себестоимости работ по строительству и ремонту автомобильных дорог является амортизация.

Капітальне будівництво та ремонт автомобільних доріг, будучи окремою галуззю економіки країни, характеризується певними організаційно-технологічними особливостями, які суттєво впливають на організацію та методологію як фінансового, так і управлінського обліку. Великий внесок у дослідженні цієї проблеми зробили такі вчені-економісти, як В. В. Бабич, А. А. Баширов, М. Г. Волков, П. А. Галущинський, М. Ф. Дячков, С. Я. Зубілевич, Б. М. Литвин, В. С. Мисаков, О. С. Нарінський, М. С. Пушкар, Л. М. Крамаровський, І. Р. Фломенблїт та інші. Пе-

реважна більшість їхніх наукових праць опублікована в 70–80-х рр. ХХ ст.

Значною частиною у собівартості робіт по будівництву та ремонту автомобільних доріг є амортизація.

Мета дослідження полягає в огляді діючої методики обліку амортизації основних засобів, їх порядок нарахувань та використання амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку.

Беручи участь у виробничому процесі, основні засоби поступово переносять по частинах свою вартість на готовий продукт. Завдання бухгалтерського обліку полягає в тому, щоби визначити суму цієї вартості. Отже, треба знати

величину зносу кожного об'єкта вартісному виражені.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" [5], знос основних засобів – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Амортизація (лат. *amortisatio* – оплата боргів) – процес відшкодування зношування основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, пов'язаний з поступовим перенесенням їх вартості на новостворювану продукцію, роботи або послуги [29].

Амортизація є систематичним розподілом первинної чи переоціненої вартості необоротних активів за мінусом їх ліквідаційної вартості протягом строку корисного їх використання (амортизації). Знос є сумою, що нагромаджується з початку корисного використання необоротних активів.

Знос і амортизація – взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилась вартість основних засобів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація – яка вартість включена у витрати за певний звітний період. Сума зносу завжди визначається в сумі амортизаційних відрахувань. Для визначення останньої використовуються різні методи розрахунків.

Розмір амортизації відрахувань визначається в процентах до інвентарної (балансової) вартості окремих видів основних засобів і називається нормою амортизаційних відрахувань.

Амортизаційні відрахування – це вартісне вираження зносу основних засобів, яке включається в собівартість продукції, виконаних робіт і послуг.

Сума амортизації за місяць визначається методом множення початкової вартості об'єкта на місячну норму амортизації. Амортизаційні відрахування включаються у собівартість продукції.

Вартість, як амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

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

Зрозуміло, що ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, який планується продати через 5 років, буде більша, ніж об'єкта, який передбачається замінити через 8 років. Але оскільки важко передбачити ліквідаційну вартість через кілька років, її часто не визначають, тобто приймають рівною нулю.

Сума амортизації визначається шляхом застосування одного з методів нарахування. Під методом нарахувань амортизації розуміють прийняті способи розподілу вартості необоротних активів.

П(С)БО передбачено використання таких методів:

- прямолінійного списання;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Вибір методу амортизації кожного об'єкта основних засобів (або групи однорідних об'єктів) здійснює підприємство самостійно, виходячи з принципі, за яким обраний метод найкраще розподіляв би вартість активу відповідно до очікуваного способу отримання доходу від його використання.

Різниця між первісною (відновною) вартістю активу і сумою накопиченої амортизації визначає залишкову вартість об'єкта основних засобів. Саме залишкова вартість активу включається у валюту балансу, її часто називають балансовою.

Метод прямолінійного списання. Величина амортизації залежить від строку корисного використання об'єкта основних засобів. Річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості,

яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта.

Метод прямолінійного списання дає рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами.

Метод зменшення залишкової вартості. Річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості основних засобів на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річну норму амортизації (y %) обчислюють як різницю між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Цей метод найчастіше використовують для об'єктів основних засобів, інтенсивність використання яких у міру їх експлуатації зменшується. Він досить трудомісткий і на практиці зустрічається зрідка.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Це різновид методу зменшення залишкової вартості. Згідно з ним річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Цей метод найчастіше використовують до основних засобів, інтенсивність використання яких у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні.

Кумулятивний метод. Річну суму амортизації визначають як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Останній розраховують діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Метод застосовують до основних засобів, які зношуються більше в перші роки експлуатації. Також його викорис-

товують до об'єктів зі швидким моральним зносом (наприклад, обчислюваної техніки).

Виробничий метод нарахування амортизації. Місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Останню обчислюють діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

До методу звертаються, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості та, звісно ж, коли можна визначити обсяг виробництва. Повною мірою це стосується автотранспорту, який використовують для надання послуг із перевезень, верстатів та будь-якого виробничого обладнання.

Для відображення в обліку нарахованих сум амортизаційних відрахувань Планом рахунків передбачено рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" із субрахунками:

131 "Знос ОЗ"

132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"

133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів"

135 "Знос інвестиційної нерухомості"

За кредитом рахунка 13 відображаються нарахування амортизації активів, за дебетом – зменшення суми зносу.

Нормативні показники вартості експлуатації дорожньо-будівельних машин та механізмів обчислюються в розрахунку на одну машину-годину середнесменного часу експлуатації машин, яке включає:

- час, протягом якого машини виконують технологічні операції, в тому числі для автотранспортних засобів - час їх переміщення з бази механізації (будівельного майданчика) на будівельний майданчик (базу механізації);

- час заміни швидкозношуваних частин, різального інструменту і змінного робочого оснастки;

- час переміщення машин по фронті робіт в межах будівельного майданчика;

- час технологічних перерв в роботі машин при виконанні БМР;

- час підготовки машин до роботи та їх здачі після закінчення роботи;

- час на щозмінне технічне обслуговування машин;

- перерви в роботі машиніста (машиністів екіпажу), які регламентуються законодавством про працю.

Як правило, при складанні кошторисів вартість машино-години роботи будівельних машин і механізмів приймається за збірниками кошторисних норм і розцінок на експлуатацію будівельних машин та автотранспортних засобів з використанням поправочних коефіцієнтів для приведення до рівня цін регіону.

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій). Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

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

2) фізичний та моральний знос, що передбачається;

3) 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. Амортизація об'єкта основних

засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання [5].

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на рахунку 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 рахунку 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів

зовнішнього благоустрою та житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій із зменшенням додаткового капіталу, а при його недостатності - статутного капіталу.

Знос не нараховується на такі основні засоби:

- 1) земельні ділянки;
- 2) природні ресурси;
- 3) будинки і споруди, що є унікальними пам'ятками архітектури та мистецтва;
- 4) обладнання, експонати, зразки, діючі і недіючі моделі, макети та інші наочні посібники, що знаходяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються для навчальних та наукових цілей;
- 5) продуктивну і племінну худобу, буйволів, волів, оленів, експонати тваринного світу (в зоопарках та інших аналогічних установах);
- 6) багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку;
- 7) бібліотечні фонди, фільмофонди, сценічно-постановочні засоби;
- 8) музейні і художні цінності;
- 9) малоцінні необоротні матеріальні активи;
- 10) основні засоби установ, що знаходяться за кордоном;
- 11) білизну, постільні речі, одяг, взуття;
- 12) орендовані основні засоби, які обліковують на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Знос предметів (об'єктів) основних засобів нараховується один раз на рік (за повний календарний рік), незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані. Процес нарахування зносу здійснюється таким чином. При відкритті інвентарних карток обліку основних засобів т. ф. № 03-6 та № 03-8 записується річна норма зно-

су в процентах до балансової вартості. Згідно з діючим порядком нарахування зносу основних засобів у бюджетних установах проводять за ставками в процентах до первісної вартості основних засобів на кінець року. При цьому використовують такі норми нарахування зносу за групами основних засобів: група 1 – 5%, група 2 – 25 і група 3 – 15%.

В останній робочий день грудня бухгалтер переносить з інвентарних карток у т. ф. № 03-12 «Відомість нарахування зносу на основні засоби» первісну вартість об'єкта, річну норму нарахування зносу, суму нарахованого зносу з початку експлуатації об'єкта до звітного періоду. На підставі цих даних визначають суму зносу за рік і на кінець року на загальну суму нарахованого зносу і оформляють бухгалтерське проведення:

Дт 10 «Дооцінка активів»,

Кт 131 «Знос основних засобів»,

Кт 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Сума нарахованого зносу з кожного об'єкта зокрема не може перевищувати 100% його первісної вартості. У той же час нарахування зносу в розмірі 100% первісної вартості об'єкта не є підставою для його списання з балансу.

Списання нарахованого зносу проводять при вибутті основних засобів бухгалтерським проведенням:

Дт. 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

Кт. 10 «Основні засоби»

Кт. 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Треба мати на увазі, що загальна сума первісної вартості необоротних матеріальних активів (дебетове сальдо рахунків 10, 11, 12) дорівнює сумі зносу необоротних матеріальних активів (кредитове сальдо рахунків 131 і 132).

Особи, відповідальні за експлуатацію та збереження основних засобів, повинні забезпечити своєчасне, повне і якісне виконання усіх правил їх технічного обслуговування і ремонту, необхідних для підтримання (відновлення)

експлуатаційних властивостей цих засобів.

За обсяговим характером виконуваних ремонтних робіт ремонти поділяють на поточні і капітальні. Поточні ремонти можуть проводитися декілька разів на рік, а капітальні – як правило не частіше одного разу в рік (або й рідше). При поточному ремонті замінюють окремі деталі без розбирання усього об'єкта, тоді як при капітальному ремонті розбирають об'єкт і замінюють несправні вузли та агрегати.

На кожен об'єкт, що підлягають поточному чи капітальному ремонту, складають відомість дефектів, у якій вказують деталі, що потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисну вартість ремонту, строки початку і закінчення ремонту. Якщо ремонт виконується господарським способом, то на підставі відомості дефектів виписують наряд-замовлення, документи на одержання зі складу необхідних запасних частин і ремонтних матеріалів, наряди на виконання робіт з виготовлення, монтажу, реставрації окремих вузлів і деталей та їх зміни.

Якщо ремонт виконує підрядна організація, то відомість дефектів складають у присутності представника замовника. Один примірник відомості дефектів передають замовнику для контро-

лю повноти і якості ремонту. Відомість містить дані про заміну окремих частин об'єкта і необхідне фінансування.

Приймання виконаних підрядною організацією ремонтних робіт оформляється «Актом приймання - здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» т, ф. № 03-2. Акт складають у двох примірниках - по одному для підрядника і замовника. Акт передають у бухгалтерію, де на його підставі в інвентарній картці обліку основних засобів виконують відповідні записи про виконаний ремонт.

№ 03-2 є підставою для списання витрат на ремонт основних засобів.

Вартість поточного і капітального ремонту основних засобів не зараховується на збільшення їх балансової вартості, а списується на поточні витрати установи за рахунок відповідних джерел фінансування.

Роботи з реконструкції та модернізації основних засобів виконуються, як правіше, спеціалізованими підрядними організаціями. Оформляються вони аналогічно капітальному ремонту основних засобів, але роботи модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єктів основних засобів суттєво змінюють їх технічні та експлуатаційні характеристики, а відтак їхню вартість. Тому витрати на ці роботи зараховують на збільшення первісної вартості основних засобів.

1. Амортизація у проекті податкового кодексу: Вибираємо свій метод / Н. Журавець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 84. – С. 35 – 39
2. 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.nbu.gov.ua/ujrn/Soc_Gum/en_oif/2012_9_1/5.pdf
3. Методи нарахування амортизації основних засобів // «Податки та бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nibu.factor.ua/ukr/info/pribil/metod>
4. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 № 92 зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 18.05.00 № 288/4509 зі змінами та доп. (за текстом – П(С)БУ № 7). – Режим доступу: www.rada.gov.ua