

ПОДАТКОВИЙ І БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ЛАРИСА ГОРОДЯНСЬКА,
головний бухгалтер,
аспірантка кафедри
обліку в промисловості КНЕУ

Амортизаційні відрахування нині є найважливішим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладень. Указом Президента України "Про Концепцію амортизаційної політики" від 07.03.2001 р. № 169/2001 значенню амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі приділено велику увагу. Метою Концепції є визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі. Управління формуванням та використанням амортизаційних відрахувань, особливо у разі застосування нового методу їх нарахування, прискореної амортизації, є важливою ланкою фінансового управління підприємством.

Основні фонди й амортизація виділяються у контексті Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (далі – Закон про прибуток). Їм присвячено окрему статтю – статтю 8 "Амортизація". Згідно з підпунктом 8.1.1 п. 8.1 ст. 8 Закону про прибуток під терміном "**амортизація**" основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених цією статтею. Причому сума амортизації, нарахованої відповідно до норм цієї статті, не включається в загальну суму валових витрат, а є самостійним показником, що бере участь (нарівні з валовими витратами) в розрахунку оподатковуваного прибутку. Тобто поступово зменшується скоригований валовий дохід у межах сум нарахованої амортизації.

Законом України від 24.12.2002 р. № 349-IV внесено зміни до Закону про прибуток, у тому числі й щодо ст. 8.

Податкова амортизація по суті – це пільга для підприємств, які інвестують свій капітал у розширення виробництва, придбання основних фондів і підтримання їх у належному стані. Щоправда, ця пільга розтягується на довгі роки, у зв'язку з чим підприємство не може бути конкурентоспроможним в умовах ринку, але однаково: значення податкової амортизації важко переоцінити. Водночас у назві статті 8 Закону про прибуток основні фонди не згадуються, а це дає змогу дійти висновку про те, що з точки зору оподаткування інтерес становлять не ос-

новні фонди як такі, а тільки їхній вплив на об'єкт оподаткування. Цей висновок підтверджується і змістом статті. В ній зокрема, зазначено, що:

По-перше, амортизації підлягають витрати на придбання основних фондів і нематеріальних активів з моменту введення їх в експлуатацію. Тому не нараховується амортизація, наприклад, на вартість основних фондів, отриманих безплатно.

По-друге, амортизації підлягають витрати на проведення ремонту основних фондів протягом звітного періоду, їх реконструкцію і модернізацію та інші витрати для поліпшення основних фондів, що перевищують 10 % витрат щодо сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду і які було включено до складу валових витрат виробництва та обігу. Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно до сукупної балансової вартості таких груп та таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового періоду.

По-третє, значно підвищено норми амортизаційних відрахувань. Вони встановлені у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в таких розмірах (у розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2 %, група 2 – 10, група 3 – 6, група 4 – 15 %. Платник податку може самостійно приймати рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених у цьому пункті. Також необхідно підкреслити, що зазначене рішення, прийняте платником податку до початку звітного податкового року, не може бути змінено протягом такого року та доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал звітного року.

З метою податкового обліку необхідно здійснювати пооб'єктний облік балансової вартості основних фондів групи 1. Балансові вартості основних фондів груп 2 і 3 пооб'єктно враховуються починаючи з 01.01.2002 р. згідно зі ст. 7 Закону України "Про Державний бюджет України на 2002 рік" від 20.12.2001 р. № 2905-III.

У бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зі зміна-

ми та доповненнями під терміном **“амортизація”** слід розуміти систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). В змінах, внесених у П(С)БО 7 наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. № 989, є також визначення **зносу основних засобів** – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Поширення податкового методу обчислення амортизації на бухгалтерський облік не дасть очікуваного ефекту об'єднання податкових інтересів з економічними, адже навіть за умов застосування виключно податкового методу обчислення амортизації бухгалтерська і податкова бази для її визначення відрізнятимуться (див. більш докладно: *Карев В. Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 2. – С. 19 – 32*). А це означає, що відрізнятимуться і суми амортизації. Отже, обрання податкового методу обчислення амортизації для бухгалтерських цілей не ліквідує потреби у **здійсненні двох паралельних видів обліку**.

Однак необхідність ведення паралельного обліку можна розглядати як **удосконалення методики нарахування амортизаційних відрахувань**. Річ у тім, що який би метод нарахування амортизації ми не обрали, облік основних засобів насправді залишається один – бухгалтерський, а те, що вимагає від нас ДПА, – це вже не облік, а розрахунок з кількох арифметичних дій, який може вміститися навіть на одному аркуші, в крайньому разі – на чотирьох (за кількістю груп основних фондів).

Метою нарахування амортизації за одним з п'яти методів, запропонованих П(С)БО 7, є створення реального джерела відновлення основних засобів.

Різні методи нарахування амортизації мають переслідувати одну загальну мету: забезпечення систематичного та раціонального розподілу купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням зносу протягом всіх майбутніх періодів його корисного використання. Однак кожний метод передбачає визнання витрат відповідного поточного періоду різних частин загальної суми, яка підлягає розподілу. Розглянемо більш докладно усі методи нарахування зносу (амортизації).

1. НАРАХУВАННЯ ЗНОСУ (АМОРТИЗАЦІЇ) ПРОПОРЦІЙНО ДО ЧАСУ ВИКОРИСТАННЯ

Нарахування зносу (амортизації) методом прямолінійного і рівномірного списання пропорційно до часу використання (**рівномірна амортизація**) досягається переважно за допомогою методу прямолінійного списання.

При використанні методу прямолінійного списання вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації.

Суть рівномірного методу полягає в тому, що витратами поточного періоду визнається завжди однакова частина купівельної вартості активу (за вирахуванням визначеної ліквідаційної вартості) впродовж усього визначеного терміну корисного використання цього активу.

Річну суму витрат статті “Нарахований знос” обчислюють за даними прикладу 1.

Нарахування зносу (амортизації) методом прямолінійного і рівномірного списання пропорційно часу використання визначимо за формулою 1:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Розрахунковий термін експлуатації}} \quad (1)$$

Приклад 1. КП УЖГ “Печерськжитло” купує тротуарно-прибиральну машину з метою надання з її допомогою послуг населенню району. Початкова вартість (ціна) машини – 10 000 грн. Ліквідаційна вартість – 1000 грн. Термін корисного використання – 5 років.

Амортизаційна вартість = 10 000 – 1000 = 9000 (тис. грн).

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{10\,000 - 1000}{5} = 1,8 \text{ тис. грн.}$$

Регулюючий запис з нарахування зносу машини у кожному обліковому періоді буде однаковим протягом усього терміну її корисного використання:

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на знос	1800	1800	1800	1800	1800
Нарахований знос (машина)	1800	1800	1800	1800	1800

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 1.

Таблиця 1

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ РІВНОМІРНОГО (ПРЯМОЛІНІЙНОГО) СПИСАННЯ ПРОПОРЦІЙНО ДО ЧАСУ ВИКОРИСТАННЯ, грн

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
А	1	2	3	4
Дата придбання	10 000	–	–	10 000
Кінець року 1	10 000	1800	1800	8200
Кінець року 2	10 000	1800	3600	6400
Кінець року 3	10 000	1800	5400	4600
Кінець року 4	10 000	1800	7200	2800
Кінець року 5	10 000	1800	9000	1000

Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліками методу вважають те, що він не враховує моральний знос, різну виробничу потужність основних засобів у різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне – в деяких випадках важко визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів.

Характеристика методу. Сума зносу залишається завжди постійною щороку (тому визначена таким чином сума зносу часто має назву фіксованих витрат). Облікова вартість активу зменшується з року в рік на таку саму суму. Метод – простий, раціональний, систематичний (тобто логічний, стабільний, послідовний). Його використання особливо доцільне, коли ступінь експлуатації активу в кожному обліковому періоді залишається незмінним. Він передбачає майже рівномірний спад економічної корисності активу з року в рік. Через це його використовують на практиці найчастіше з усіх наведених методів.

2. НАРАХУВАННЯ ЗНОСУ (АМОРТИЗАЦІЇ) ПРОПОРЦІЙНО ДО ОБ'ЄГУ ВИКОНАНИХ РОБІТ

Метод нарахування зносу пропорційно до обсягу виконаних робіт, випуску виробленої продукції (одиниць виробленої продукції) зіставляє купівельну вартість активу (за вирахуванням його ліквідаційної вартості) з визначеним обсягом виробленої продукції.

Приклад 2. Обчислимо норму зносу на одиницю виробленої продукції з використанням даних прикладу 1.

Припустимо, що пробіг щороку становить, км:

1 рік – 20 000;

2 рік – 30 000;

3 рік – 10 000;

4 рік – 20 000;

5 рік – 10 000.

Цей метод застосовується, коли можна ідентифікувати ці засоби праці.

Нарахування зносу (амортизації) методом рівномірного (прямолінійного) списання пропорційно до обсягу виконаних робіт визначимо за формулами 2 і 3:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Фактичний обсяг виробництва в звітному періоді}}{\frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг}}} \quad (2)$$

$$\text{Загальний розрахунковий обсяг виробництва в звітному періоді} = \frac{20\,000 + 30\,000 + 10\,000 + 20\,000 + 10\,000}{90\,000 \text{ км.}}$$

$$\text{Норма зносу на одиницю продукції} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг виробництва}} \quad (3)$$

$$\text{Норма зносу на одиницю продукції} = \frac{10\,000 - 1000}{90\,000} = 0,10 \text{ грн./км.}$$

Регулюючий запис наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні зносу активу пропорційно до випуску виробленої продукції матиме такий вигляд:

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на знос	2000	3000	1000	2000	1000
Нарахований знос (машина)	2000	3000	1000	2000	1000

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 2.

Таблиця 2

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ РІВНОМІРНОГО (ПРЯМОЛІНІЙНОГО) СПИСАННЯ ПРОПОРЦІЙНО ДО ОБ'ЄГУ ВИКОНАНИХ РОБІТ, грн

Рік	Первісна вартість	Обсяг виконаних робіт, км	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
А	1	2	3	4	5
Дата придбання	10 000	–	–	–	10 000
Кінець року 1	10 000	20 000	2000	2000	8000
Кінець року 2	10 000	30 000	3000	5000	5000
Кінець року 3	10 000	10 000	1000	6000	4000
Кінець року 4	10 000	20 000	2000	8000	2000
Кінець року 5	10 000	10 000	1000	9000	1000

Сума зносу, яка визнається витратами поточного періоду, сума нарахованого зносу та балансова вартість за цим методом змінюються порівняно з минулим періодом прямо пропорційно до кількості вироблених одиниць продукції (обсягу виконаних робіт). При використанні цього методу суму зносу, яку визнають витратами поточного періоду, часто називають *змінними витратами*.

Перевагами цього методу є простота, раціональність та систематичність. Він забезпечує також кращий рівень узгодженості суми зносу, яка визна-

ється витратами поточного періоду з отриманими доходами, у випадку, коли використання відповідного активу не однакове у різні періоди.

Однак незважаючи на методичні та періодичні переваги, цей метод не набув широкого використання, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Недоліки методу – його трудомісткість і обмеженість у застосуванні.

Характеристика методу. Метод нарахування зносу пропорційно до випуску виробленої продукції (обсягу виконаних робіт) інколи також називають *методом одиниць виробленої продукції*. В основу цього методу покладено припущення, що фактично отриманий дохід від експлуатації відповідного активу у кожному обліковому періоді пов'язаний з **випуском одиниць продукції**, вироблених за його участю у цих облікових періодах. Багато бухгалтерів вважають, що на такий вид обладнання, як верстат (автомобіль), знос слід нараховувати в облікових цілях пропорційно до одиниць виробленої на ньому продукції у кожному обліковому періоді (на основі попередньо визначеного загального випуску продукції), а не просто пропорційно до часу з початку експлуатації (як передбачає рівномірний метод). Ці бухгалтери стверджують, що більшість виробничих активів беруть участь у створенні доходу (та відповідно зношуються) тільки тоді, коли вони використовуються у виробництві, а не просто з часом. Тому щодо експлуатації транспортних засобів, мабуть, кращого методу нарахування амортизації і не слід шукати, оскільки кожен автомобіль має спідометр. Щодо верстатів, які працюють у цехах, – то тут у кожному окремому випадку можливі різні рішення, бо кількість виготовленої продукції, як правило, не можна віднести до якогось конкретного верстата, оскільки у технологічному процесі виготовлення продукції задіяні кілька видів обладнання. Отже, можливі випадки, коли на вартість виробничого обладнання, яке використовується у цехах, краще нараховувати амортизацію за методом залежно від часу експлуатації, а не від обсягів виробництва.

Метод нарахування зносу пропорційно до випуску продукції краще використовувати тоді, коли щодо активу, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції (виконаних робіт). Використання цього методу також доцільне, коли економічна корисність того чи іншого активу зменшується скоріше через експлуатацію на виробництві, ніж просто через плин часу.

ГРУПА МЕТОДІВ ПРИСКОРЕНОЇ АМОРТИЗАЦІЇ

Прискорене нарахування зносу означає особливий порядок визначення суми зносу, яка визнається витратами поточного облікового періоду. Цей порядок передбачає нарахування найбільшої суми зносу на початковому етапі експлуатації активу та зменшення цієї суми від періоду до періоду впродовж загального терміну корисного використання. Прискорене нарахування зносу має на свою користь такі аргументи:

1. Активи, які потребують нарахування зносу, найефективніші на початковому етапі експлуатації, та їх ефективність зменшується з року в рік.

2. Витрати на ремонт таких активів відповідно зростають з року в рік. Тому передбачається, що загальна сума витрат на експлуатацію відповідного ак-

тиву у кожному обліковому періоді буде приблизно однаковою, оскільки поступове зменшення суми зносу "відшкодовуватиметься" зростаючими витратами на ремонт.

3. Використання прискореного нарахування зносу зменшує суму оподаткованого доходу підприємства (буде розглянуто далі).

3. МЕТОД СПИСАННЯ ВАРТОСТІ ЗА СУМОЮ ЧИСЕЛ (КУМУЛЯТИВНИЙ)

Згідно з цим методом сума зносу, яка визнається витратами поточного періоду, обчислюється множенням купівельної вартості активу (мінус його ліквідаційна вартість) на дріб, абсолютна величина якого послідовно зменшується з року в рік.

Знаменник кожного такого дробу є сумою цифр загального числа років визначеного терміну корисної служби активу, чисельник – цифрою конкретного року експлуатації. Виконаємо необхідні обчислення на прикладі.

Приклад 3. Для розрахунку використовуватимемо дані прикладу 1.

1. **Обчислимо необхідні складові дробів для кожного року.**

Знаменник – сума цифр терміну корисного використання.

Суму чисел років визначимо за формулою кумулятивного числа:

$$\text{Сума чисел років (S)} = \frac{(n + 1)}{2} \cdot n, \quad (4)$$

де n – термін використання (кількість років використання засобів праці).

$$\text{Сума чисел років (S)} = \frac{(5+1)}{2} \cdot 5 = 15.$$

Чисельник – цифри (роки конкретного корисного використання) у зворотному порядку: 5, 4, 3, 2, 1:

початок року 1 – залишається 5 років до кінця терміну використання;

початок року 2 – залишається 4 роки до кінця терміну використання;

початок року 3 – залишається 3 роки до кінця терміну використання;

початок року 4 – залишається 2 роки до кінця терміну використання;

початок року 5 – залишається 1 рік до кінця терміну використання.

Дріб – рік 1, 5/15; рік 2, 4/15; рік 3, 3/15; рік 4, 2/15; рік 5, 1/15 (загально 15/15).

2. **Обчислимо річну суму зносу та відповідні залишки у кожному обліковому періоді.**

Кумулятивний метод нарахування амортизації застосовується з використанням коефіцієнта, в чисельнику якого числа років, термін використання засобу праці в зворотному порядку, а в знаменнику – сума років терміну використання. Потім дріб множать на амортизаційну вартість.

Нарахування зносу (амортизації) методом списання вартості за сумою чисел (кумулятивний метод) визначимо за такою формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Термін експлуатації} - \text{Рік експлуатації}}{\text{Сума чисел років (S)}} \cdot \left[\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість} \right]. \quad (5)$$

Порядок нарахування зносу – метод суми цифр числа років.

Амортизаційні відрахування:

$$\text{початок року 1} \quad \frac{(5-0)}{15} \cdot (10\,000 - 1000) = 3000 \text{ грн};$$

$$\text{початок року 2} \quad \frac{(5-1)}{15} \cdot (10\,000 - 1000) = 2400 \text{ грн};$$

$$\text{початок року 3} \quad \frac{(5-2)}{15} \cdot (10\,000 - 1000) = 1800 \text{ грн};$$

$$\text{початок року 4} \quad \frac{(5-3)}{15} \cdot (10\,000 - 1000) = 1200 \text{ грн};$$

$$\text{початок року 5} \quad \frac{(5-4)}{15} \cdot (10\,000 - 1000) = 600 \text{ грн};$$

Регулюючий запис наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні зносу методом суми цифр числа років матиме такий вигляд:

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на знос	3000	2400	1800	1200	600
Нарахований знос (машина)	3000	2400	1800	1200	600

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 3.

Таблиця 3

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ СУМИ ЧИСЕЛ, грн

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
А	1	2	3	4
Дата придбання	10 000	–	–	10 000
Кінець року 1	10 000	3000	3000	7000
Кінець року 2	10 000	2400	5400	4600
Кінець року 3	10 000	1800	7200	2800
Кінець року 4	10 000	1200	8400	1600
Кінець року 5	10 000	600	9000	1000

Перевагами методу суми цифр числа років порівняно з рівномірним методом, є нарахування більшої суми зносу першого року експлуатації активу та рівномірне зменшення цієї суми протягом наступних облікових періодів. Однак загальна сума зносу, нарахованого протягом всього терміну корисного використання машини, однакова за обох методів.

Недоліки методу полягають у тому, що він не завжди відповідає принципу узгодженості. Сума зносу, визначена методом суми цифр числа років та визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується ні з фактичним використанням активу, ні з обсягом виробленої продукції, а отже, і ні з отриманими від експлуатації активу доходами. За таких обставин відповідність цього методу принципу узгодженості досить сумнівна.

Характеристика методу. Метод суми цифр числа років вигідний у використанні, оскільки сприяє процесу оновлення довгострокових активів підприємства. Крім того, він досить простий, раціональний та систематичний.

Цей метод не набув значного поширення.

4. МЕТОД ЗНИЖЕННЯ ЗАЛИШКУ

Існують види довгострокових активів, які вже на ранній стадії використання втрачають більшу частину своєї вартості, наприклад, автомобіль. Іноді також висловлюється думка, що на активи потрібно на ранній стадії використання значно менше витрат на утримання і експлуатацію, ніж потім, коли вони зношені. Тому зручніше нараховувати амортизацію за методом зниженої величини, оскільки сума амортизації та витрати на утримання доповнюють один одного.

Метод зниження залишку передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на постійну норму амортизації. Цю норму розраховують за такою формулою:

$$\text{Норма амортизації} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Собівартість об'єкта}}}, \quad (6)$$

де n – кількість років корисної експлуатації об'єкта.

Приклад 4. Розрахуємо норму амортизації, використовуючи дані прикладу 1.

$$\text{Норма амортизації} = 1 - \sqrt[5]{\frac{1000}{10\,000}} = 1 - 0,63095 = 0,36905 = 0,37 \text{ (або } 37\%).$$

Застосовуючи цю норму, отримаємо розрахунок амортизаційних відрахувань за роками.

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 4.

Таблиця 4

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ ЗНИЖЕННЯ ЗАЛИШКУ, грн

Рік	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
А	1	2	3	4
Дата придбання	10 000	–	–	10 000
Кінець року 1	$10\,000 \cdot 37\%$	3700	3700	6300

Рік	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
A	1	2	3	4
Кінець року 2	6300 · 37%	2331	6031	3969
Кінець року 3	3969 · 37%	1469	7500	2500
Кінець року 4	2500 · 37%	925	8425	1575
Кінець року 5	1575 · 37%	583	9008	992

Різновидом розглянутого методу є метод подвоєного зниження залишку.

5. МЕТОД ПОДВОЄНОГО ЗНИЖЕННЯ ЗАЛИШКУ

На практиці існують кілька різновидів методу зменшеного залишку. Один з них у своїй основі має прискорену норму нарахування зносу порівняно з нормою за рівномірного методу. Норму нарахування зносу при використанні методу зменшеного залишку розраховують у дві дії:

1. Розраховують норму для рівномірного методу, але без урахування ліквідаційної вартості.

2. Розраховану норму множать на додаткову прискорену норму.

Припустимо, що термін корисного використання будь-якого активу – 5 років. Тоді розрахунок норми зносу за рівномірного методу без урахування ліквідаційної вартості матиме такий вигляд:

Рік 1 (обліковий період) : 5 років (загальний термін корисного використання) = 20 %.

Норма методу зменшеного залишку впливає на суму оподаткованого доходу. Тому наведемо приклад розрахунку трьох різних норм нарахування зносу, які по-різному впливатимуть на суму оподаткованого доходу у кожному обліковому періоді.

Норма нарахування зносу за рівномірним методом (мінус ліквідаційна вартість) · Додаткова прискорена норма нарахування зносу = Норма нарахування зносу за методом зменшеного залишку

Приклад розрахунку трьох різних норм нарахування зносу:

у першому випадку $20 \% \cdot 200 \% \text{ або } 2,00 = 40 \% \text{ або } 0,40;$

у другому випадку $20 \% \cdot 175 \% \text{ або } 1,75 = 35 \% \text{ або } 0,35;$

у третьому випадку $20 \% \cdot 150 \% \text{ або } 1,50 = 30 \% \text{ або } 0,30.$

Нижче наведено приклад обчислення суми зносу, яка визнається витратами поточного періоду, за методом зменшеного залишку та при додатковій прискореній нормі – 200%. За цим методом як норму амортизації використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану за методом прямолінійного списання.

Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань отриману норму амортизації слід помножити на балансову вартість об'єкта на початок звітного року.

Метод зменшеного залишку ґрунтується на застосуванні будь-якої твердої ставки, проте найчастіше береться подвійна норма амортизації порівняно з нормальною, яка використовується у прямолінійному методі.

Нарахування зносу (амортизації) методом подвоєного зниження залишку визначимо за такою формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = 2 \cdot \text{Норма амортизації} \cdot \text{Балансова вартість} \quad (7)$$

Приклад 5. Для розрахунку амортизаційних відрахувань використаємо дані прикладу 1.

1. Розрахунок норми нарахування зносу методом зменшеного залишку (ЗЗ).

Припустимо, що амортизаційні відрахування щороку становлять:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{10\,000}{5 \text{ років}} = 2000 \text{ грн щороку.}$$

$$\text{Норма амортизації} = \frac{2000}{10\,000} \cdot 100 = 20 \% \text{ щороку.}$$

Фіксована ставка – 40 % відносять до залишкової вартості у кінці кожного року. Передбачається, що ліквідаційна вартість при нарахуванні амортизації у розрахунок не приймається за винятком останнього року, коли сума амортизації обмежена величиною, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної.

Амортизаційні відрахування за п'ять років дорівнюватимуть:

$$\text{рік 1} \quad 2 \cdot 20 \% \cdot 10\,000 = 4000 \text{ грн};$$

$$\text{рік 2} \quad 2 \cdot 20 \% \cdot 6000 = 2400 \text{ грн};$$

$$\text{рік 3} \quad 2 \cdot 20 \% \cdot 3600 = 1440 \text{ грн};$$

$$\text{рік 4} \quad 2 \cdot 20 \% \cdot 2160 = 864 \text{ грн};$$

$$\text{рік 5} \quad 1296 - 1000 = 296^* \text{ грн.}$$

* Ця сума не може бути меншою за визначену залишкову вартість (у нашому прикладі – 1000 грн).

Регулюючий запис наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні зносу активу методом зменшеного залишку матиме такий вигляд:

Регулюючий запис	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Витрати на знос	4000	2400	1440	864	296
Нарахований знос (машина)	4000	2400	1440	864	296

Дані розрахунку згрупуємо в табл. 5.

Таблиця 5

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ ПОДВОЄНОГО ЗНИЖЕННЯ ЗАЛИШКУ, грн

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
А	1	2	3	4
Дата придбання	10 000	–	–	10 000
Кінець року 1	10 000	4000	4000	6000
Кінець року 2	10 000	2400	6400	3600
Кінець року 3	10 000	1440	7840	2160
Кінець року 4	10 000	864	8704	1296
Кінець року 5	10 000	296	9000	1000

2. Порядок нарахування зносу методом зменшеного залишку. Дані цього розрахунку згрупуємо в табл. 6.

Таблиця 6

НАРАХУВАННЯ ЗНОСУ МЕТОДОМ ЗМЕНШЕНОГО ЗАЛИШКУ

Рік	Розрахунок	Сума витрат на знос у поточному періоді	Сума нарахованого зносу	На кінець року облікова вартість
1	$0,40 \cdot 10\,000 = 4000$	3000	4000	6000
2	$0,40 \cdot 6000 = 2400$	2400	6400	3600
3	$0,40 \cdot 10\,000 = 1440$	1800	7840	2160
4	$0,40 \cdot 10\,000 = 864$	1200	8704	1296
5	$0,40 \cdot 10\,000 = 296$	600	9000	1000*
Разом		9000		

*Ця сума не може бути меншою за визначену залишкову вартість (у нашому прикладі – 1000 грн).

Перевагами методу зменшеного залишку, як і суми цифр числа років є нарахування більшої суми зносу першого року експлуатації активу та рівномірне зменшення цієї суми протягом наступних облікових періодів.

Недоліком методу є відповідна прискорена норма нарахування зносу, що визначається суб'єктивно в облікових цілях. Через постійні зміни податкового законодавства цей метод не набув значного поширення.

Характеристика методу. Метод зменшеного залишку почали використовувати у практиці насамперед з метою оподаткування.

Створення передумов щодо активізації підприємницької діяльності необхідно для подолання кризи, забезпечення стабілізації та зростання економіки. Підприємства при виборі методу нарахування податкової амортизації, облік якої відокремлено від обліку економічно обґрунтованої амортизації (в бухгалтерському обліку), повинні керуватися економічними міркуваннями з точки зору вигідності (невигідності) обраного методу при сплаті податків. Тому необхідно надати можливість підприємствам в податковому обліку використовувати прискорені методи амортизації, враховуючи очікуваний спосіб отримання економічних вигод від використання засобів праці.

Отже, запропоноване збільшення суми амортизаційних відрахувань, які виключаються зі скоригованого валового доходу за рахунок надання можливості підприємствам використання прискорених методів амортизації в податковому обліку, спочатку призведе до зменшення величини оподаткованого прибутку і як результат – до зменшення розміру сплаченого до бюджету податку на прибуток. Проте завдяки збільшенню розміру коштів, що залишаються у підприємства, зменшенню прибутку до оподаткування і збільшенню амортизаційних відрахувань підприємство матиме змогу своєчасно поновити парк обладнання. Особливо це важливо у галузях, де має місце дуже швидке моральне старіння діючого обладнання з використанням комп'ютерних технологій та ін. За його допомогою підприємство зможе випускати продукцію, що користується підвищеним попитом, отримувати більше доходу і за рахунок цього сплачувати більше податків. Таким чином, країна може збільшувати надходження податків до бюджету за рахунок зміни амортизаційної політики.