

Модуль 3
«ПРОЄКТНЕ ФІНАНСУВАННЯ ПОВОДЖЕННЯ З
ВІДХОДАМИ: ЄВРОПЕЙСЬКА ПРАКТИКА ТА ДОСВІД»

Роздатковий матеріал до теми 4
«ПІДГОТОВКА ЩОМІСЯЧНИХ ЗВІТІВ ПРО ПРОЄКТ
"ВИТРАТИ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ З ПЕРЕРОБКИ
ВІДХОДІВ", "АМОРТИЗАЦІЯ КАПІТАЛЬНИХ АКТИВІВ" З
ВИКОРИСТАННЯМ ЕЛЕКТРОННОЇ ТАБЛИЦІ EXCEL»

*Підготовлено в рамках реалізації Проєкту Європейського Союзу програми Еразмус+
«Модуль Жана Моне»:
«Міждисциплінарний підхід до дослідження управління відходами: впровадження практики
ЄС» - 621029-EPP-1-2020-1-UA-EPPJMO-MODULE*

Module 3
“PROJECT FINANCING OF WASTE MANAGEMENT:
EUROPEAN PRACTICE”

Handouts for topic 4
«PREPARATION OF THE MONTHLY PROJECT REPORTS ON
"COSTS OF PROVIDING WASTE TREATMENT SERVICES",
"DEPRECIABLE CAPITAL ASSETS" IN THE EXCEL
SPREADSHEET MODE»

*Prepared within the implementation of
EU Erasmus+ Programme “Jean Monnet Module”:
«An interdisciplinary approach to waste management study: implementing the EU
practices» (621029-EPP-1-2020-1-UA-EPPJMO-MODULE)*

ПІДГОТОВКА ЩОМІСЯЧНИХ ЗВІТІВ ПРО ПРОЄКТ "ВИТРАТИ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ З ПЕРЕРОБКИ ВІДХОДІВ", "АМОРТИЗАЦІЯ КАПІТАЛЬНИХ АКТИВІВ" З ВИКОРИСТАННЯМ ЕЛЕКТРОННОЇ ТАБЛИЦІ EXCEL

Мета:

Навчитися готувати щомісячні звіти за проєктами по певних статтях

План

1. Особливості ведення діяльності у сфері надання послуг з переробки відходів.
2. Особливості формування звіту про проєкт «Витрати на надання послуг з переробки відходів».
3. Особливості формування звіту про проєкт «Амортизація капітальних активів».

Результати навчання:

Знати: особливості аналізування проєктів в частині амортизаційних витрат, а також сутність щомісячних звітів про проєкт, зокрема, щодо витрат на надання послуг з переробки відходів.

Вміти: готувати щомісячні звіти про проєкт в частині амортизаційних витрат та витрат на надання послуг з переробки відходів з використанням електронної таблиці Excel

PREPARATION OF THE MONTHLY PROJECT REPORTS ON "COSTS OF PROVIDING WASTE TREATMENT SERVICES", "DEPRECIABLE CAPITAL ASSETS" IN THE EXCEL SPREADSHEET MODE

Aim:

Learn how to prepare monthly project reports on certain articles

Plan

1. Peculiarities of conducting activities in the field of providing waste processing services.
2. Peculiarities of creating a report on the project "Costs for the provision of waste processing services".
3. Peculiarities of creating a report on the "Depreciation of capital assets" project.

Learning outcomes:

To know: features of project analysis in terms of amortization costs, as well as the essence of monthly reports on the project, in particular, regarding the costs of providing waste processing services.

To be able to: prepare monthly reports on the project in terms of amortization costs and costs for the provision of waste processing services using an Excel spreadsheet

1. Особливості ведення діяльності у сфері надання послуг з переробки відходів

01 травня 2019 року введено в дію Закон України «Про житлово-комунальні послуги». Даним Законом врегульовані поняття у сфері поводження з побутовими відходами та порядок затвердження тарифу на послугу з поводження з побутовими відходами, яка включає послуги з вивезення, перероблення та захоронення побутових відходів, змінено систему взаємовідносин між виконавцями та споживачами послуги.

До цього послуга «вивезення побутових відходів» включала всі операції у сфері поводження з побутовими відходами: збирання, перевезення, сортування, зберігання, обробка, переробка, утилізація, видалення, знешкодження та захоронення, тепер її назву змінено на «поводження з побутовими відходами» відповідно до Закону України «Про відходи».

Цим Законом також передбачено, що суб'єкти господарювання, які визначені органом місцевого самоврядування на конкурсних засадах виконавцями послуг з вивезення побутових відходів, укладають договори на надання послуг з поводження з побутовими відходами із споживачами. Виконавці послуг з вивезення побутових відходів зобов'язуються укласти договори про надання послуг з перероблення та захоронення побутових відходів із суб'єктами господарювання, що надають такі послуги відповідно до правил благоустрою території населеного пункту.

Так, суб'єктами господарювання відповідно до статті 55 Господарського кодексу України визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи сукупність господарських прав та обов'язків, мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна.

Згідно зі статтею 23 Кодексу відносини органів місцевого самоврядування з суб'єктами господарювання у випадках, передбачених Законом, можуть здійснюватися на договірних засадах. Договори про надання послуг з поводження з побутовими відходами мають містити інформацію про укладені договори між виконавцем послуг з вивезення побутових відходів та суб'єктами господарювання, що надають послуги з перероблення або захоронення побутових відходів.

Переможцем конкурсу визначається його учасник, що відповідає кваліфікаційним вимогам та може забезпечити надання послуг відповідної кількості та якості, конкурсна пропозиція якого визнана найкращою за результатами оцінки. Перевага надається тому учасникові конкурсу, що подав конкурсній комісії проєкт або затверджену інвестиційну програму (програму капітальних витрат) розвитку підприємства, яка повинна включати заходи щодо впровадження роздільного збирання твердих побутових відходів.

Відповідно до статті 179 Кодексу, при укладанні договору із переможцем конкурсу з вивезення побутових відходів зміст договору може визначатися на основі вільного волевиявлення, коли сторони мають право погоджувати на свій розсуд будь-які умови договору, що не суперечать законодавству.

Крім того, статтею 180 Кодексу визначено істотні умови господарського договору.

Виконавець послуг з вивезення побутових відходів укладає договори про надання послуг з поводження з побутовими відходами із споживачами. Процедура надання суб'єктами господарювання незалежно від форми їх власності послуг з поводження з побутовими відходами у містах, селищах і селах визначена новими Правилами надання послуг з поводження з побутовими відходами, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2008 № 1070 із змінами, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 № 318 «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України».

Споживач має право на:

- 1) одержання своєчасно та належної якості послуги;
- 2) одержання без додаткової оплати від виконавця інформації про тарифи на послугу, структуру тарифу, норми надання послуг, порядок надання послуг, графік вивезення побутових відходів;

- 3) відшкодування збитків, завданих його майну, життю або здоров'ю внаслідок неналежного надання або ненадання послуг;
- 4) усунення виконавцем виявлених недоліків у наданні послуг у п'ятиденний строк з моменту звернення споживача;
- 5) зменшення розміру плати за послуги у разі їх ненадання, надання не в повному обсязі або зниження їх якості;
- 6) неоплату вартості послуг за період тимчасової відсутності в житловому приміщенні споживача та інших осіб понад 30 календарних днів за умови документального підтвердження такої відсутності;
- 7) перевірку кількості та якості послуг;
- 8) складення та підписання актів-претензій;
- 9) отримання без додаткової оплати інформації про проведені виконавцем нарахування плати за послуги;
- 10) розірвання договору з виконавцем.

Споживач повинен:

- 1) укладати договори про надання послуг;
- 2) своєчасно вживати заходів до усунення виявлених неполадок, пов'язаних з отриманням послуг, що виникли з його вини;
- 3) оплачувати в установленій договором строк надані йому послуги;
- 4) дотримуватись правил пожежної безпеки та санітарних норм;
- 5) у разі несвоєчасного здійснення платежів за послуги сплачувати пеню;
- 6) письмово інформувати виконавця про зміну власника житла та про фактичну кількість осіб, які постійно проживають у житлі споживача протягом 30 календарних днів від дня настання такої події;
- 7) забезпечити роздільне збирання побутових відходів;
- 8) визначати разом з виконавцем місця розташування контейнерних майданчиків, створювати умови для вільного доступу до таких майданчиків;
- 9) обладнати контейнерні майданчики, утримувати їх у належному санітарному стані, забезпечувати освітлення в темний час доби;
- 10) забезпечити належне збирання та зберігання відходів, установлення необхідної кількості контейнерів для завантаження твердих, великогабаритних і ремонтних відходів з урахуванням унеможливлення їх переповнення; утримувати контейнери відповідно до вимог санітарних норм і правил.

Виконавець має право:

- 1) вимагати від споживача обладнати контейнерні майданчики та забезпечувати утримання їх у належному санітарно-технічному стані;
- 2) вимагати від споживача своєчасно збирати та належним чином зберігати відходи;
- 3) вимагати від споживача забезпечувати роздільне збирання побутових відходів;
- 4) припинити/зупинити надання послуг у разі їх несплати або оплати не в повному обсязі в порядку і строки, крім випадків, коли якість та/або кількість таких послуг не відповідають умовам договору;
- 5) вимагати від споживача проведення протягом п'яти робочих днів робіт з усунення виявлених неполадок, що виникли з вини споживача, або відшкодування вартості таких робіт, проведених виконавцем;
- 6) звертатися до суду в разі порушення споживачем умов договору;
- 7) отримувати інформацію від індивідуального споживача про зміну власника житла та фактичної кількості осіб, які постійно проживають у житлі споживача.

Виконавець зобов'язується:

- 1) забезпечувати своєчасність надання, безперервність і відповідну якість послуг;

- 2) готувати та укласти із споживачем договори про надання послуг з визначенням відповідальності за дотримання умов їх виконання згідно з типовим договором;
- 3) без додаткової оплати надавати необхідну інформацію про тарифи, структуру тарифу, порядок надання послуг, графік вивезення побутових відходів;
- 4) розглядати претензії та скарги споживачів і проводити відповідні перерахунки розміру плати за послуги в разі їх ненадання;
- 5) вживати заходів до усунення порушень якості послуг у строки;
- 6) сплачувати споживачу у разі ненадання або надання не в повному обсязі послуг неустойку;
- 7) своєчасно реагувати на виклики споживача, підписувати акти-претензії;
- 8) своєчасно та власним коштом проводити роботи з усунення виявлених неполадок;
- 9) інформувати споживача про намір зміни тарифів на послуги з поводження з побутовими відходами;
- 10) мати укладені договори із суб'єктами господарювання, що надають послуги з перероблення та захоронення побутових відходів, та перевозити побутові відходи тільки в спеціально відведені місця чи на об'єкти поводження з побутовими відходами відповідно до правил благоустрою території населеного пункту;
- 11) забезпечувати утримання контейнерів у разі перебування їх у власності виконавця відповідно до вимог санітарних норм і правил;
- 12) ліквідувати звалище твердих відходів у разі його утворення на контейнерному майданчику через недотримання графіка перевезення, проводити прибирання в разі розсипання побутових відходів під час завантаження у спеціально обладнаний для цього транспортний засіб.

Також, за новою редакцією Порядку формування тарифів на послуги з поводження з побутовими відходами, Кабінет Міністрів закріпив за місцевою владою повноваження щодо встановлення тарифу на послугу з поводження з побутовими відходами. Тарифи на послуги з поводження з побутовими відходами є сумою тарифів на послуги з вивезення, перероблення та захоронення побутових відходів. До складу тарифів тепер не включатимуться витрати зі здійснення капітальних вкладень, створення спеціальних інвестиційних фондів чи із забезпечення прибутковості інвестиційного капіталу. Зазначимо, що відтепер тарифи формуватимуться одні для всіх, так як виключено п. 34, за яким тарифи визначалися для 3 окремих груп споживачів (населення, бюджетних установ та інших споживачів).

2. Особливості формування звіту про проєкт «Витрати на надання послуг з переробки відходів»

Відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися в процесі виробництва або споживання, а також товари (продукція), які повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх виникнення (виявлення). Від відходів власник позбавляється або має намір (повинен) позбутися шляхом їх утилізації чи видалення (ст. 1 Закону України «Про відходи»). Проте інколи відходи цілком може бути використано в господарській діяльності.

Перелік і класифікація відходів наведено у ДК 005-96.

З точки зору використання в господарській діяльності відходи поділяють на такі види:

- зворотні
- безповоротні

Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо.

Зазначимо, що до зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які за технологією передають в інші цехи (підрозділи) як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (виконання робіт, надання послуг), а також супутньої продукції (СП).

Слід виділити відмінності між відходами і СП: СП відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, її приймає відділ технічного контролю, що не має нічого спільного з відходами. Проте для чіткого відокремлення СП і відходів на підприємстві крім переліку СП потрібно затвердити ще й перелік одержуваних відходів.

Безповоротні відходи – це ті відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається. Вони не потрібні підприємству, і від них потрібно позбутися (утилізувати, знищити, передати спецпідприємству на переробку згідно з вимогами законодавства).

Для цілей обліку поворотні і безповоротні відходи поділяють на:

- нормативні
- наднормативні

Без **нормативних відходів** не можна обійтися при виготовленні продукції. Кількість їх виникнення передбачає технологія виробництва конкретного виду продукції. За наявності галузевих норм або норм відходів у техрегламенті, нормативно-технічній документації керуються саме такими нормами. Але найчастіше регламентовані норми відсутні, тоді підприємство розробляє їх самостійно.

Наднормативні відходи — це ті, що перевищують норми, встановлені технологією виробництва. Вони утворюються через порушення технології виробництва, вимог нормативно-технічної документації на виробниче обладнання, недостатню кваліфікацію працівників тощо.

Для достовірнішої оцінки відходів на підприємстві залучають відповідних фахівців: технолога, начальника цеху тощо. Метод (методи) оцінки відходів фіксується в наказі про облікову політику.

При реалізації зворотних відходів як вторинної сировини (крім металобрухту і макулатури) податкові зобов'язання нараховуються за першою подією.

Документообіг при оприбуткуванні та руху зворотних відходів аналогічний описаному щодо СП. На вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, зменшуються прямі матеріальні витрати (п. 12 ПБО 16).

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні витрати» (п. 22 ПБО 16).

Вартість отриманих відходів (визначену на підставі описаних вище оцінок) списують за Кт рахунку 23 в Дт субрахунків:

- 209 «Інші матеріали» – при подальшій реалізації спеціалізованому підприємству або при використанні у власній госпдіяльності;
- 201 «Сировина і матеріали» – при використанні як повноцінної сировини або матеріалу у власному виробництві (п. 329 Методрекомедацій № 373).

При подальшому використанні зворотних відходів їх вартість відображають записами:

- Дт 23, 91 Кт 201, 209 – при використанні у виробництві готової продукції;
- Дт 943 Кт 209 – при реалізації на сторону.

Безповоротні відходи. Їх обліковують у кількісному виразі. Оскільки кількість відходів впливає на собівартість продукції, облік загальної величини отриманих відходів ведуть як за місцями виникнення, так і за конкретними виробами (п. 331 Методрекомедацій № 373).

Первісну вартість матеріалів, з яких утворилися нормативні безповоротні відходи, включають до виробничої собівартості (рахунок 23). Якщо ж пряме віднесення безповоротних відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнено, то їх обліковують загальною масою за усією продукцією і розподіляють на окремі вироби пропорційно кількості їх випуску.

Первісну вартість матеріалів, з яких утворилися наднормативні безповоротні відходи, відносять на собівартість реалізованої продукції (Дт 901) (п. 11 ПБО 16). При цьому відповідно до листа № 6687 наднормативні витрати включають до собівартості, тільки якщо

вони не пов'язані з нестачею, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання за рішенням уповноваженої особи (керівника) підприємства. Для цього потрібно скласти первинний документ, який містить інформацію про мету, нормоване і наднормативне (з поясненням обставин) витрачання ресурсів. Відповідно на суму наднормативних безповоротних відходів за ціною вихідної сировини зменшують виробничу собівартість.

Якщо ж наднормативні відходи утворилися з інших причин (через відхилення в роботі обладнання, від регламентованого технологічного процесу, через помилки або недостатню кваліфікацію персоналу тощо), то первісну вартість вихідних матеріалів списують у Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Безповоротні відходи списують актом на списання (при самостійній утилізації) або актом приймання-передачі спеціалізованому підприємству. Витрати на їх утилізацію включають до інших операційних витрат (субрахунок 949) (п. 2.13 Методрекомедацій № 2).

Наднормативні відходи матеріалів виключають із собівартості запасів і визнають як витрати періоду, в якому вони понесені (§ 16 МСБО 2).

Податок на прибуток

Будь-яких окремих коригувань фінансового результату у зв'язку з обліком відходів розділом III Податкового кодексу не передбачено. Виняток становлять контрольовані операції (наприклад, експорт металобрухту, в тому числі через комісіонера) у випадках, визначених ст. 39 Кодексу, тоді фінансовий результат звітного періоду збільшується на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих відходів (пп. 140.5.1 п. 140.5 ст. 140 Кодексу).

Податок на додану вартість

При оприбуткуванні зворотних відходів виробництва не виникає податкових наслідків з ПДВ. Це стосується і відходів, що утворилися в результаті ліквідації необоротних активів (п. 189.10 ст. 189 Податкового кодексу).

При подальшому використанні відходів потрібно нарахувати податкове зобов'язання виходячи з напряму використання відходів. Так, при їх реалізації як вторинної сировини (крім металобрухту і макулатури) податкові зобов'язання нараховуються за першою подією (п. 187.1 ст. 187 Кодексу). Базу оподаткування визначають за договірною вартістю (п. 188.1 ст. 188 Кодексу). Щодо мінімальної бази при реалізації відходів, то їх умовно можна прирівняти до самостійно виготовлених товарів із застосуванням мінімальної бази виходячи зі звичайної ціни. Згідно з пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Кодексу звичайна ціна – це ціна, визначена сторонами договору, і якщо не доведено протилежне, то вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до ст. 39 Кодексу.

При використанні відходів як сировини для виготовлення продукції ПДВ нараховують при реалізації цієї продукції за вищенаведеними правилами.

У випадку знищення (утилізації) відходів нарахування компенсуючих податкових зобов'язань згідно з п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу здійснюється залежно від наявності вхідного кредиту (за товарами/послугами, необоротними активами якщо вони придбані/виготовлені з ПДВ, а для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 01.07.2015 р., нарахування зобов'язань здійснюється, якщо під час такого придбання або виготовлення суми ПДВ було включено до складу податкового кредиту).

Безповоротні відходи. Утворення нормативних відходів не несе податкових наслідків з ПДВ, оскільки це пов'язано з господарською діяльністю. Щодо наднормативних відходів, то це негосподарське використання сировини (матеріалів), яке тягне за собою нарахування компенсуючих податкових зобов'язань згідно з пп. «б» п. 198.5 ст. 198, п. 189.1 ст. 189 Податкового кодексу виходячи із ціни придбання вихідної сировини.

Вартість вихідної сировини, з якої утворилися наднормативні відходи, може включатися до собівартості реалізованої продукції (за рішенням керівника).

При придбанні послуг сторонніх організацій зі збору та утилізації відходів компенсуючі податкові зобов'язання не нараховують, оскільки ці послуги пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

З метою ефективного використання виробничих ресурсів чимало підприємств, окрім виготовлення основної продукції, виробляють ще й супутню продукцію та раціонально використовують відходи такого виробництва. Облік супутньої продукції та відходів у чомусь схожий.

Технологічний процес багатьох виробничих підприємств дає змогу виробляти кілька видів продукції, це:

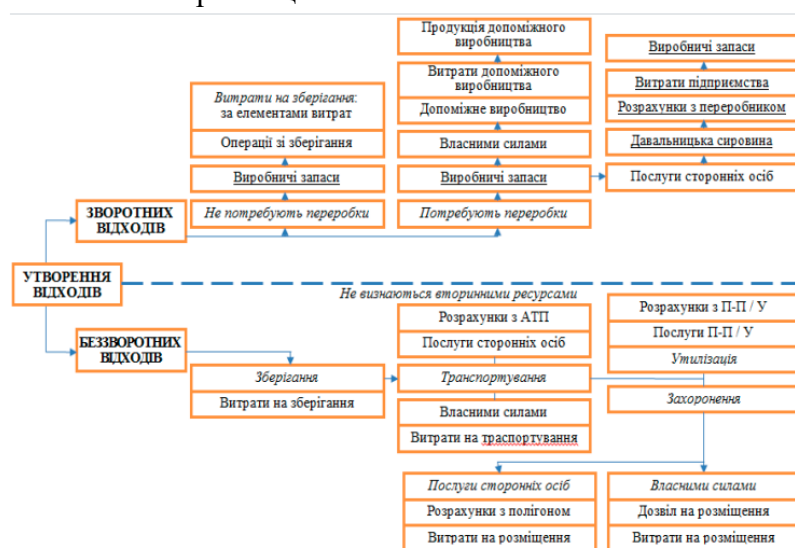
- **основна** – її отримання є для підприємства метою організації виробництва;
- **супутня** – її отримання не є метою виробництва, вона потребує додаткової обробки для доведення її до стану можливого використання (реалізації) і може мати порівняну з основною продукцією вартість, зазвичай її отримують уже на завершальних стадіях виробництва;

- **побічна** – це складові частини сировини, які перетворюються в процесі виробництва. Така продукція зазвичай не потребує додаткової переробки і вимагає мінімальних витрат на доведення її до стану, придатного для подальшого використання (реалізації).

Як зазначає Грицишен Д.О., моделювання бухгалтерського обліку операцій поводження з відходами пропонуємо здійснювати за двома напрямками:

1) поводження зі зворотними відходами, що включає напрями їх повторного залучення у виробничий процес, при необхідності переробку, для приведення їх в стан, придатний для повторного використання та зберігання як виробничих запасів промислового підприємства, а також реалізацію іншим суб'єктам господарювання;

2) поводження із беззворотними відходами шляхом їх утилізації та захоронення як власними силами, так і з використанням послуг підприємств-переробників/утилізаторів. Щодо першого напрямку – поводження із зворотними відходами, – то в даному напрямі необхідно врахувати всі можливі напрями їх подальшого використання на промисловому підприємстві. Так, в результаті господарської діяльності промислового підприємства можуть виникати відходи, як в подальшому можуть використовуватися як виробничі запаси для інших бізнес-процесів. Прикладом можуть бути залишки лому металів, які можуть бути одразу ж повторно використані у відвідному виробничому переділі як сировина та матеріали. Вартість використання таких відходів буде включена до вартості готової продукції. Крім того, такі відходи можуть бути використані не лише в основному виробництві, але й можуть слугувати сировиною для допоміжного виробництва.



Система поводження з відходами на промисловому підприємстві

3. Особливості формування звіту про проєкт «Амортизація капітальних активів»

Вартість активу, строк експлуатації якого більше одного року, має розподілятися між усіма звітними періодами, на які припадає строк його експлуатації. Такими активами із тривалим терміном користування і є ОЗ та ІНМА. Списують їх на витрати поступово, нараховуючи амортизацію.

Однак, не всі об'єкти ОЗ та ІНМА підлягають амортизації. **Не амортизують** відповідно до п. 2 розд. IV НС 121 «Основні засоби» такі активи:

- земельні ділянки;
- музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із *Законом про архівний фонд*, рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо як об'єкти з невизначеним строком корисного використання);
- піддослідні тварини;
- багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку;
- природні ресурси;
- незавершені капітальні інвестиції.

Вартість таких активів:

- або підлягає списанню на витрати в момент вибуття їх із балансу (зокрема, йдеться про необоротні активи, які не мають установленого строку експлуатації);
- або формує первісну вартість іншого необоротного активу (зокрема, мова йде про незавершені капітальні інвестиції та багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку).

Відповідно до пп. 3, 5 розд. IV НС 121 «Основні засоби» амортизацію нараховують тільки на активи, які **перебувають в експлуатації**. Якщо актив тимчасово вилучено з користування, то і нарахування амортизації тимчасово припиняють. Нарахування амортизації буде відновлено по завершенню робіт з поліпшення або з відновленням доступу до таких активів на дату відповідного документа.

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

За визначенням це **первісна або переоцінена вартість** необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Нагадаємо ці основні поняття.

Первісною є вартість об'єкта, за якою його зараховано на баланс.

Переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт держсектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією) (п. 4 розд. I НС 121 «Основні засоби»).

Типові строки корисного використання необоротних активів установ для розрахунку розміру амортизаційних відрахувань запропоновано в *додатку 1 до МР щодо облікової політики*. Однак установи мають право їх змінювати, навівши у своєму Положенні про облікову політику за кожною групою активів певний свій діапазон, а в момент введення в експлуатацію об'єкта вже призначити йому конкретний строк.

Установи можуть нараховувати амортизацію щокварталу або в кінці року, тобто або на кожну дату балансу, або тільки на річну. Ухвалене рішення про періодичність нарахування амортизації затверджує керівник установи в Положенні про облікову політику, яке у свою чергу погоджує з головним розпорядником бюджетних коштів.

Амортизація на ІНМА, крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення, нараховується лише двічі (п. 7 розд. IV НС 121 «Основні засоби»):

- на суму 50 % первісної вартості – в місяці передання у використання;
- на решту 50 % – у місяці списання активу з балансу.

Зауважимо, що в цій нормі йде мова саме про первісну вартість. З цього можемо зробити висновок, що нацстандарт не передбачає встановлення ліквідаційної вартості для таких активів. Хоча якщо є впевненість у можливій реалізації активу або його решток після закінчення експлуатації, на нашу думку, відобразити ліквідаційну вартість не буде помилкою.

Субрахунок для обліку зносу необхідно обирати залежно від виду необоротних активів:

1411 «Знос основних засобів»;

1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Якщо ж необоротні активи використовують в обох видах діяльності, доцільно розподіляти їх амортизацію. Наприклад, якщо для надання платних послуг потрібна тільки частина будівлі, то базою розподілу може слугувати площа; розподіляти амортизацію транспортних засобів можна з огляду на мету поїздок, зазначену в подорожніх листах, а базою розподілу може бути кілометраж. Якщо ж такий розподіл здійснити неможливо, нічого не залишається, ніж самостійно визначитися з рахунком, на якому відображати нарахування амортизації. Як варіант, для цього можна порівняти, до якого напряму діяльності актив залучено більше – до виконання бюджетних програм чи до господарської діяльності. Розподіляти суму амортизації також не вважаємо доцільним, коли йдеться про несуттєві суми.

Капітальні інвестиції – інвестиції у придбання нових і тих, які були у використанні, або виготовлення власними силами для власного використання матеріальних і нематеріальних активів, витрати на капітальний ремонт та модернізацію.

До інвестицій у **матеріальні активи** належать інвестиції у житлові та нежитлові будівлі, інженерні споруди, машини, обладнання та інвентар, транспортні засоби, землю, довгострокові біологічні активи тваринництва та рослинництва, інші матеріальні активи.

До інвестицій в **нематеріальні активи** належать інвестиції у придбання або створення власними силами прав користування природними ресурсами та майном, програмного забезпечення та баз даних, прав на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності, авторських і суміжних прав, патенти, ліцензії, концесії тощо.

До інвестицій в основний капітал (капітальні вкладення) належать інвестиції у капітальне будівництво, машини, обладнання, інструмент, інвентар, транспортні засоби та інші основні засоби.

Основні засоби – матеріальні активи, які юридична особа утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До них належать земельні ділянки, будівлі, споруди та передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, багаторічні насадження, тварини, біологічні активи рослинництва і тваринництва, що пов'язані із сільськогосподарською діяльністю тощо; а також основні засоби, що перебувають в особистій власності населення (житлові будинки, господарські будівлі, багаторічні насадження, доросла худоба тощо).

Капіталізувати (англ. *capitalize*) – записувати витрати на придбання активів як статтю відповідних активів, а не як витрати на виробництво продукції; списання на собівартість продукції (на витрати) буде проводитися в тому майбутньому звітному періоді, коли буде одержаний (реалізований) відповідний дохід (вигода).

Капітальне майно – товари промислового призначення, які наявні в кінцевому товарі частково. Поділяються на стаціонарні споруди та допоміжне обладнання.

Методологію обліку основних засобів (ОЗ) та інших необоротних матеріальних активів (ІНМА) прописано в НС 121 «Основні засоби» та деталізовано в МР з обліку ОЗ. Їх групування з метою обліку наведено у Плані рахунків № 1203 та Порядку № 1219.

Внутрішнім документом, який визначає способи і прийоми ведення обліку на підприємстві, є розпорядчий документ про облікову політику. У розпорядчому документі про облікову політику може бути зазначено порядок проведення переоцінки ОЗ і встановлення порогу суттєвості, у разі перевищення якого установа проводить переоцінку. Ще одним

елементом облікової політики стосовно ОЗ, який не обов'язково, але може зазначати установа, є визначення їх ліквідаційної вартості. Ця вартість може бути встановлена у відсотках від первісної вартості активів, у вартості дорогоцінних металів і брухту, які містяться у відповідному активі, або іншим чином.

Визнання та оцінка основних засобів

Відповідно до п. 2 розд. II НС 121 «Основні засоби» об'єкт ОЗ визнають активом, якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання, та/або такий об'єкт має потенціал корисності для суспільства, а також вартість його можна достовірно визначити.

Оцінюють об'єкт ОЗ за первісною вартістю (п. 4 розд. II НС 121 «Основні засоби»). А от як її визначити, буде залежати від способу надходження об'єкта до установи.

Визначення первісної вартості основних засобів

Шлях надходження	Вид вартості	Як визначається вартість
Придбання за плату	Вартість придбання	Відповідно до п. 5 розд. II НС 121 «Основні засоби» вартість придбання складається з таких витрат: <ul style="list-style-type: none"> – суми, що сплачують 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 основних засобів; – суми ввізного мита; – суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору); – витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; – витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; – інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою
Самостійне виготовлення (створення)	Собівартість виробництва	Відповідно до п. 1 розд. IV НС 135 «Витрати» виробнича собівартість включає такі витрати: <ul style="list-style-type: none"> – прямі матеріальні витрати; – прямі витрати на оплату праці; – інші прямі витрати; – змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Крім того, собівартість виробництва може включати витрати, наведені в п. 5 розд. II НС 121 «Основні засоби»
Отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)	Справедлива вартість	Відповідно до абз. 9 п. 4 розд. I НС 121 «Основні засоби» справедливу вартість визначають як суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Визначають цю вартість, як правило, на активному ринку. У разі відсутності активного ринку визначають умовну вартість (абз. 7 п. 4 розд. II НС 121 «Основні засоби»)
	Вартість, щодо якої є достовірна інформація	Вартість наведено в первинних документах на відповідний об'єкт ОЗ з урахуванням витрат, зазначених у п. 5 розд. II НС 121 «Основні засоби»
Отримання без оплати від суб'єктів	Первісна (переоцінена) вартість	Вартість визначають за відповідними первинними документами, у яких її зазначено, з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НС 121 «Основні засоби»

державного сектору	Справедлива вартість	Цю вартість визначають відповідно до законодавства, якщо немає достовірної інформації щодо первісної вартості ОЗ
Отримання в результаті обміну	Залишкова вартість переданого об'єкта ОЗ	Залишкову вартість визначають як різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу (<i>абз. 10 п. 4 розд. ІНС 121 «Основні засоби»</i>)
	Справедлива вартість	Таку оцінку використовують, якщо залишкова вартість переданого об'єкта дорівнює нулю . Визначають справедливу вартість на дату оприбуткування отриманого об'єкта

Після первісного визнання об'єкта ОЗ як активу його облік ведуть за первісною вартістю.

Для обліку ОЗ *План рахунків № 1203* передбачає **рахунок 10 «Основні засоби»**, який має субрахунки, що відповідають їх класифікації, а для обліку ІНМА – рахунок **11 «Інші необоротні матеріальні активи»**.

Зараховують ОЗ на баланс підприємства на підставі Акта введення в експлуатацію основних засобів.

Витрати підприємства, пов'язані з доставкою, монтажем, налагодженням та введенням в експлуатацію ОЗ чи ІНМА, включають до їх первісної вартості з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

Обліковують капінвестиції в ОЗ на субрахунку 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», а капінвестиції в ІНМА – на субрахунку 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи».

Що таке амортизація нематеріальних активів?

Амортизація нематеріальних активів – це процес витрачання вартості нематеріального активу протягом прогнозованого терміну експлуатації активу. Процес амортизації для цілей корпоративного обліку може відрізнятися від суми амортизації, розміщеної для цілей оподаткування. Нематеріальні активи, такі як патенти та торгові марки, амортизуються на рахунок витрат. Матеріальні активи відображаються до витрат через амортизацію.

Амортизація – це процес, при якому вартість активу витрачається протягом певного часового періоду.

Визначення об'єкта оподаткування

Порядок розрахунку амортизації НМА для визначення об'єкта оподаткування встановлено п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу. Згідно з пп. 138.3.2 зазначеного пункту не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів (ОЗ), невиробничих НМА;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ, невиробничих НМА.

Термін «невиробничі нематеріальні активи» означає НМА, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку. Зауважимо, що на відміну від податкового обліку, у бухгалтерському обліку невиробничі НМА амортизуються на загальних умовах.

Сума нарахованої у звітному періоді амортизації НМА впливає на суму податку на прибуток підприємств, який сплачується до бюджету. Згідно з п. 138.1 ст. 138 Податкового кодексу фінрезультат до оподаткування збільшується, зокрема, на суму нарахованої амортизації НМА відповідно до НПБО або МСФЗ.

Згідно з п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу фінрезультат до оподаткування зменшується, зокрема, на суму розрахованої амортизації НМА відповідно до п. 138.3 зазначеної статті.

У податковому обліку застосовуються строки нарахування амортизації НМА, установлені пп. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу.

Групи НМА	Строк 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 правостановлюючого 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)	–”–
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торгові марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	–”–
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 правостановлюючого документа, але не менш як 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 (баз даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, але не менш як два роки
Група 6 – інші НМА (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа

Якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування НМА не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років (пп. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу). Зауважимо, що водночас у бухгалтерському обліку НМА з невизначеним строком корисного використання взагалі не амортизується згідно з п. 25 ПБО 8.

Методи нарахування амортизації

Згідно з п. 27 ПБО 8 **метод амортизації НМА** обирається підприємством самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з ПБО 7. Отже, при нарахуванні амортизації НМА можуть використовуватися методи амортизації, передбачені п. 26 ПБО 7 та п. 5.7 Методрекомендацій № 1327, а саме:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод;
- виробничий метод.

Для амортизації ІНМА, перелічених у п. 5.2 НП(С)БО 7 (крім природних ресурсів – вони не амортизуються), застосовуються тільки два методи:

- прямолінійний;
- виробничий.

Прямолінійний метод

Згідно з пп. 1 п. 26 ПБО 7 при застосуванні прямолінійного методу річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об’єкта. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12 (п. 29 ПБО 7).

Метод зменшення залишкової вартості

Відповідно до пп. 2 п. 26 ПБО 7 при застосуванні методу зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта

на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. При цьому річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

При застосуванні методу зменшення залишкової вартості нарахування амортизації проводиться щомісяця, а місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 (п. 29 ПБО 7).

Метод прискороного зменшення залишкової вартості

Згідно з пп. 3 п. 26 ПБО 7 при застосуванні методу прискороного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Кумулятивний метод

Відповідно до пп. 4 п. 26 ПБО 7 при застосуванні кумулятивного методу річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання.

При застосуванні кумулятивного методу нарахування амортизації проводиться щомісячно, а місячна сума амортизації визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 (п. 29 ПБО 7).

Так, для терміну корисного використання об'єкта основних засобів зі строком служби 5 років кумулятивне число становитиме: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$, відповідно кумулятивний коефіцієнт кожного року експлуатації об'єкта: у перший рік експлуатації – $5/15$, у другий – $4/15$, третій – $3/15$, четвертий – $2/15$, п'ятий – $1/15$.

Виробничий метод

Згідно даного методу місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Усі названі методи амортизації можуть застосовуватися при розрахунку амортизації та для цілей податку на прибуток.

№ з/п	Назва методу	Формула для обчислення амортизації	Пояснення	Переваги	Недоліки
1	Прямолінійний	$\text{Аріч} = \text{АВ} : \text{СКВ}$ $\text{Аміс} = \text{Аріч} : 12 \text{ міс}$	<p>Аріч – річна сума амортизаційних відрахувань; Аміс – сума щомісячної амортизації; АВ – вартість об'єкта ОЗ, що амортизується; СКВ – строк корисного використання об'єкта ОЗ (роки)</p>	<p>1.Простота розрахунку місячної суми амортизації. 2.Рівномірний розподіл витрат на амортизацію протягом усього СКВ об'єкта ОЗ. 3.Можна обійтися без установлення ліквідаційної вартості (ЛВ) об'єкта</p>	<p>Цей метод не враховує, що найбільші вигоди від експлуатації об'єкта ОЗ і мінімальні затрати на його ремонт припадають на перші роки його експлуатації</p>

2	Зменшення залишкової вартості	$\text{Аріч} = \text{ЗалВ} \times \text{НАріч}$ $\text{НАріч} = (1 - \text{СКВ} \sqrt{(\text{ЛВ} : \text{ПВ})}) \times 100 \%$	<p>ЗалВ* – залишкова вартість об'єкта на початок звітного року;</p> <p>ПВ – первісна вартість;</p> <p>НАріч – річна норма амортизації у відсотках</p>	<p>Ураховується моральний знос об'єкта ОЗ і фактор підвищення затрат на його ремонт (найбільша сума амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації). Цей метод доцільно застосовувати до об'єктів ОЗ, які мають високий ступінь морального зносу або які планується продати до закінчення їх СКВ</p>	<p>Обов'язкова наявність ЛВ. Якщо ЛВ об'єкта досить значна, нарахування його амортизації може закінчитися раніше від мінімально допустимого строку експлуатації, установленого пп. 138.3.3 ПК. Тому платникові, який зобов'язаний вести податковий облік ОЗ, треба бути обережним із застосуванням цього методу</p>
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	$\text{Аріч} = \text{ЗалВ} (\text{ПВ}) \times \text{НАріч}$ $\text{НАріч} = 100 \% : \text{СКВ} \times 2$		<p>Такі ж, як і в методу зменшення залишкової вартості (див. вище). Крім того, цей метод може застосовуватися і для об'єктів, ЛВ яких дорівнює нулю</p>	<p>Такі ж, як і в методу зменшення залишкової вартості, за винятком того, що можна обійтися без установлення ЛВ</p>
4	Кумулятивний	$\text{Аріч} = \text{АВ} \times \text{К}$ $\text{К} = \text{Кр} : \text{Ч}$	<p>К – кумулятивний коефіцієнт;</p> <p>Кр – кількість років, що залишилися до кінця СКВ об'єкта;</p> <p>Ч – сума чисел років корисного використання</p>	<p>Дозволяє замортизувати більшу частину вартості об'єкта ОЗ у перші роки його експлуатації. Підходить для об'єктів ОЗ, які мають високий ступінь морального зносу, і може застосовуватися, якщо ЛВ об'єкта дорівнює нулю</p>	<p>Такі ж, як і в методу прискореного зменшення залишкової вартості</p>
* У перший рік нарахування амортизації як ЗалВ береться ПВ					
5	Виробничий	$\text{Аміс} = \text{V} \times \text{С} \cdot \text{С}$ $= \text{АВ} : \text{Vзаг}$	<p>Аміс – сума щомісячної амортизації;</p> <p>V – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг);</p> <p>С – виробнича ставка амортизації;</p> <p>Vзаг – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство планує виробити з використанням об'єкта ОЗ</p>	<p>Дозволяє з більшою точністю включити до витрат суму амортизації об'єктів ОЗ, які беруть участь у виробництві або доставці продукції, і не нараховувати амортизацію в період простою обладнання (тобто не накопичувати збитки)</p>	<p>Можливі труднощі при визначенні загального обсягу продукції</p>

	«50/50»*	У першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 50 % його вартості, що амортизується, та решта 50 % – у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом	Фінрезультат зменшується на 50 % вартості об'єкта в першому та останньому місяцях його експлуатації
	«100%-ве списання»*	У першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 100 % його вартості	Фінрезультат зменшується на всю вартість об'єкта в першому місяці введення його в експлуатацію
* Методи амортизації «50/50» та «100%-ве списання» передбачені лише для малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) і бібліотечних фондів (п. 27 НП(С)БО 7). Крім того, МНМА та бібліотечні фонди не вважаються ОЗ для цілей податкового обліку. Тому суми їх амортизації не відображаються в рядках 1.1.1 та 1.2.1 АМ додатка РІ до декларації з податку на прибуток			