

ріали міжнародної науково-практичної конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 14 травня 2010 р.). — К.: КНЕУ, 2010. — С. 492—494.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

5. Паспорт спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності)[Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ubs.gov.ua/files/162_files_1/passportnew.htm

6. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту // Облік і фінанси в АПК. — №2(56). — 2012. — С. 14—22.

7. Чумаченко М. Г., Свірко С. В. Досвід розвинутих країн заходу з підготовки фахівців за обліковими спеціальностями // Школа професійного бухгалтера. — № 11. — 2009. — С. 4—7.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.

УДК 657

В. О. Лесняк, старший викладач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ВИБІР ДОЦІЛЬНОГО МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрена экономическая суть амортизации основных средств в современных условиях и обоснован выбор методов амортизации на предприятиях

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: амортизация, основные средства, термин полезного использования, учетная амортизация.

ABSTRACT. In the article economic essence of depreciation of the fixed assets is considered in modern terms and the choice of methods of depreciation is grounded on enterprises

KEY WORDS: depreciation, fixed assets, term of the useful use, accounting depreciation.

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто економічну сутність амортизації основних засобів у сучасних умовах та обґрунтовано вибір методів амортизації.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: амортизація, основні засоби, строк корисної експлуатації, облікова амортизація.

Сучасне призначення облікової амортизації в Україні продиктовано умовами ринкової економіки та визначено чинними нормативними актами.

За пунктом 21 П(С)БО 16 «Витрати», амортизація є одним із економічних елементів витрат операційної діяльності [4]. Процес її розрахунку, згідно з пунктом 18 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», базується на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно цього принципу, для визначення фінансового результату звітного періоду, доходи, отримані у ньому зіставляються з витратами, понесеними для отримання цих доходів.

У світлі облікової концепції амортизації основних засобів розмір амортизаційних відрахувань має неабияке значення для визначення і відображення в обліку і звітності фінансового результату діяльності підприємства. При цьому, зарубіжні і вітчизняні науковці [1, с. 3—4] зауважують на певних недоліках сучасної облікової концепції амортизації, які впливають на достовірність фінансової звітності, особливо в умовах інфляції, через низку припущень, на яких вона ґрунтується, і можливостей маніпулювання методами оцінки.

Як відомо, усі основні засоби, крім землі, мають обмежену функціональну корисність. Враховуючи уточнене тлумачення терміну «основні засоби» з метою обліку, функціональна корисність (споживча вартість) цих активів представляє собою обмежений строк експлуатації, протягом якого вони здатні виконувати функції, які дозволяють отримувати дохід їх власнику або забезпечують його отримання (якщо йдеться про основні засоби загальновиробничого, адміністративного, збутового застосуванням систематичного і раціонального підходу. Необхідною умовою для забезпечення зіставності результатів діяльності підприємства за різні періоди є послідовне застосування обраного методу облікової амортизації.

Основним завданням обліку амортизації, є визначення тієї частини первісної (переоціненої) вартості основних засобів, яка протягом строку їх корисного використання (експлуатації), знаходить своє відображення (розподіляється) у витратах діяльності з метою визначення фінансового результату звітного періоду.

Одним з призначень облікової амортизації є забезпечення можливості користувачів фінансової звітності визначити (оцінити) ту частину первісної (переоціненої) вартості основних засобів, яка спожита підприємством у ході їх експлуатації, і ту, яка залишилася до споживання та подальшої амортизації на звітну дату.

Облікова амортизація є процесом систематичного розподілу первісної (переоціненої) вартості основних засобів, який дозволяє, за необхідності або за відсутності інших можливостей, оцінити рівень зносу (міру знецінення) основних засобів. Але при цьому не має жодного відношення до зниження вартості активу [5, с. 332].

Бухгалтерський облік призначений для визначення фінансових результатів конкретного підприємства і, вибираючи методи (інструменти) їх розрахунку, формується величина отриманого прибутку (збитку).

До таких інструментів відноситься метод розрахунку амортизаційних відрахувань і вибір очікуваного строку корисного використання (експлуатації) основного засобу, який лежить в основі будь-якого методу нарахування амортизації. Визначення останнього обґрунтовується керівництвом підприємства на підставі накопиченого практичного досвіду стосовно можливого впливу фізичного і морального зношування та оцінки кон'юнктури, що склалася на ринку аналогічних основних засобів. При цьому один і той же об'єкт основних засобів, за однакових умов експлуатації на різних підприємствах, може мати різні графіки нарахування амортизації тільки з тієї причини, що керівництвом підприємства обрано різний строк його корисного використання.

Строк корисного використання (експлуатації) основного засобу іноді відрізняється від нормативного, визначеного технічною документацією, оскільки залежить від ряду інших факторів, спричинених конкретними умовами використання активу.

У табл. 1 наведено перелік факторів, які слід враховувати при визначенні ефективного строку корисного використання (експлуатації) основних засобів.

Строк корисного використання (експлуатації) основного засобу може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Згідно пункту 6 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» це є зміною в обліковій оцінці, пов'язаною зі зміною обставин, на яких вона базувалася, чи отриманням додаткової інформації, яка не підтверджує первісні очікування керівництва. Зокрема, це стосується управлінських рішень щодо поліпшення основного засобу, зміни технології чи інтенсивності виробництва тощо. Перегляд строку корисного використання (експлуатації) основного засобу впливає на розрахунок амортизаційних відрахувань у наступні звітні періоди, і не вимагає коригувань накопиченої амортизації у попередніх періодах.

Таблиця 1

**ФАКТОРИ, ЯКІ СЛІД ВРАХОВУВАТИ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ (ПЕРЕГЛЯДІ)
СТРОКУ КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ ПІДПРИЄМСТВ**

Фактори, визначені у МСБО 16 (п. 43)	Фактори, визначені у П(С)БО 7 (п. 24) і Методичних рекомендаціях № 561 (п. 24)	Фактори, додатково рекомендовані до визначених у П(С)БО 7 для підприємств
1	2	3
Очікуване використання активу підприємством, що включається на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу	Очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності	При визначенні можливого впливу фізичного зносу виробничого устаткування враховувати виключно їх активне зношування (без врахування холостої роботи і можливих простоїв), а також часткове або повне відновлення основного засобу шляхом періодичних запланованих ремонтів. Для виробничого устаткування, об'єднаного у поточну лінію, можливий взаємний вплив виходу із ладу та неузгодженості графіків ремонтів її об'єктів
Моральний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи надавані активом послуги	Фізичний та моральний знос, що передбачається	При визначенні впливу морального зносу основних засобів враховувати можливість зникнення попиту покупців на товари, які виробляються певним устаткуванням, невідповідність устаткування новим удосконаленим вимогам з охорони праці та навколишнього середовища, невідповідність очікуваних функціональних характеристик певного типу устаткування на конкретний момент часу сучасним ринковим вимогам
Правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди	Правові та інші обмеження щодо строків використання об'єкта	
—	Інші фактори	

Таким чином, використання різних методів нарахування амортизації або очікуваних (переглянутих) строків корисної експлуатації основних засобів надає різні розрахункові величини амортизаційних відрахувань. Різниться сума витрат на амортизацію, відображена у собівартості виготовленої продукції, витратах звітнього періоду і доходи від реалізації продукції, що впливає на співвідношення між нею і сумою отриманого прибутку (збитку) звітнього періоду. Тим самим виявляється регулююче призначення облікової амортизації, яке може мати як позитивний, так і негативний вплив на достовірність показників фінансової звітності. Отже, як вказується у зарубіжному посібнику з бухгалтерської справи, необхідно виявляти обережність при виборі найбільш підходящого методу нарахування амортизації.

Питанням вибору найефективнішого методу нарахування амортизації науковці переймаються давно, але актуальності воно не втратило й донині.

Окремі зарубіжні науковці наголошують на відсутності «істинного» методу нарахування амортизації і його вибір пов'язують тільки з практичною зручністю. Вони виходять з того, що кожному методу нарахування амортизації притаманні свої недоліки, а отже підприємство має обирати найменш гірший для себе варіант [6, с. 7].

Вважаємо, що найменш гіршим варіантом при виборі облікової амортизації є той, який забезпечить достатньо точне, наскільки це можливо, формування показників фінансової звітності щодо балансової вартості основних засобів і поточних витрат підприємства. Абсолютної точності даних не досягти через низку передбачень, умовних класифікацій, узагальнень і розподілів, якими оперують при їх підготовці та про які уже йшлося у роботі.

Крім того, важливо враховувати поставлену керівництвом підприємства мету щодо способу й інтенсивності споживання об'єкта (групи об'єктів) основних засобів. Також не слід забувати про припущення ефективності (cost-benefit), яке лежить в основі усіх якісних характеристик звітної інформації і означає, що вигоди, отримані на її підставі, мають бути вищими, ніж затрати на її отримання [2, с. 119].

Виходячи з викладеного, обґрунтованим буде той метод нарахування облікової амортизації основних засобів, який задовольняє низці умов, чим сприяє досягненню її призначення.

Для вітчизняних підприємств П(С)БО 7 передбачено альтернативний підхід до вибору методу нарахування амортизації основних засобів лише із 6 можливих варіантів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого і за податковим законодавством. Пунктом 47 МСБО 16 пропонується менший перелік методів нарахування амортизації до вибору: прямолінійний; зменшення залишку; суми одиниць продукції [7].

У Європі, як і у США, використовують найменш трудомісткі у розрахунках методи нарахування амортизації — прямолінійний і прискореного зменшення вартості.

В Україні ж ситуація дещо інша, хоча її теж, у більшості, можна пов'язати з найменшими трудо- і часо-витратами, які згодні затратити українські бухгалтери для розрахунку амортизаційних відрахувань. Із економічних методів нарахування амортизації найчастіше користуються прямолінійним, рідше — зменшення залишкової вартості, ще рідше — виробничим і зовсім рідко — кумулятивним і прискореного зменшення залишкової вартості.

Як зрозуміло, найрозповсюдженішим у світі обліковим методом нарахування амортизації є прямолінійний (лінійний, рівномірний) метод, зважаючи на його простоту, раціональність і систематичність. Іншими словами, його можна охарактеризувати як найбільш логічний, стабільний і послідовний. Вважається, що його використання особливо доцільним є для будівель, споруд і передавальних пристроїв, знос яких, у більшій мірі, пропорційний часу їх використання і практично не залежить від інших змінюваних факторів.

Враховуючи переваги і недоліки цього методу нарахування амортизації, можна виділити умови та чинники, за яких його використання є більш обґрунтованим, ніж інші методи нарахування амортизації. Це випадки, коли:

- 1) ступінь споживання (отримання економічних вигод) об'єкту (групи об'єктів) основних засобів у кожному звітному періоді протягом корисного строку експлуатації (використання) є приблизно однаковим;

- 2) найважливішим фактором знецінення об'єкту (групи об'єктів) основних засобів є саме фізичний, а не моральний знос, здебільшого, внаслідок пасивного фізичного руйнування під дією сил природи;

3) очікуються відносно рівнозначні суми витрат на ремонти та ТО об'єктів (групи об'єктів) основних засобів протягом корисного строку експлуатації (використання), без певних виражених скорочень чи зростань;

4) встановлений термін корисного використання об'єкта (групи об'єктів) основних засобів є достатньо тривалим (більше 7—8 років).

Таким чином, загальними рекомендаціями, якими слід керуватися при виборі найефективнішого методу нарахування облікової амортизації є наступні: розраховувати розмір амортизації пропорційно користі, прибутку чи доходам, які отримані у результаті використання активу у відповідному звітному періоді; ураховувати можливі витрати, які необхідно буде понести підприємству для підтримання активу у робочому стані (ремонтні, профілактичні роботи), та періоди їх виникнення чи зростання; застосовувати однакові методи нарахування а амортизації до аналогічних активів; обраний метод нарахування амортизації має легко реалізовуватися на практиці.

Література

1. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — № 5. — 2005. — С. 3-8.
2. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд., стереотип. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 496 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями
5. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. [Пер с англ.] / Под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
6. Luts F. The Theory of Investment of the firm / Luts F., Luts V. — Princeton: University Press, 1951. — p. 7.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО16) «Основні засоби.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.