

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ В ПІДПРИЄМСТВАХ АГРОПРОМИСЛОВОГО СЕКТОРУ

THE APPLICATION OF AMORTIZATION IN ENTERPRISES OF THE AGROINDUSTRIAL SECTOR

УДК 657:336

Кравченко М.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Мартинець О.Є.

студент
Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Kravchenko Mykola

Dniprovsky State Agrarian-Economic University

Martynets Oleg

Dniprovsky State Agrarian-Economic University

У статті проаналізовано методичні та організаційні проблеми існуючої амортизаційної політики підприємств. Досліджено основні тенденції формування амортизаційного фонду аграрних підприємств України. Амортизаційна політика є складовою частиною загальної науково-технічної політики держави. Зміна принципів економічних основ господарських відносин в Україні зумовила якісно інший підхід до оцінки економічної інформації підприємства щодо обліку амортизації. Основним джерелом такої інформації традиційно є первинний облік. Одним із найважливіших аспектів удосконалення первинного обліку амортизації основних засобів є належна його організація, яка повинна відповідати основним принципам чинного законодавства, забезпечувати адаптацію бухгалтерського обліку до наявних умов господарювання та передбачати потреби широкого кола користувачів у якісній інформації, тому теоретико-методологічні питання організації первинного обліку амортизації основних засобів становлять значний науковий і практичний інтерес.

Ключові слова: сектор, амортизація, амортизаційна політика, фінансово-кредитні важелі, розвиток підприємства, методологія обліку.

В статті проаналізовані методическіе и организационные проблемы существую-

щей амортизационной политики предприятий. Исследованы основные тенденции формирования амортизационного фонда аграрных предприятий Украины. Амортизационная политика является составной частью общей научно-технической политики государства. Изменение принципиальных экономических основ хозяйственных отношений в Украине обусловило качественно иной подход к оценке экономической информации предприятия по учету амортизации. Основным источником такой информации традиционно является первичный учет. Одним из важнейших аспектов совершенствования первичного учета амортизации основных средств является надлежащая его организация, которая должна соответствовать основным принципам действующего законодательства, обеспечивать адаптацию бухгалтерского учета к существующим условиям хозяйствования и предвосхищать потребности широкого круга пользователей в качественной информации, поэтому теоретико-методологические вопросы организации первичного учета амортизации основных средств представляют значительный научный и практический интерес.

Ключевые слова: сектор, амортизация, амортизационная политика, финансово-кредитные рычаги, развитие предприятия, методология учета.

The article analyzes the methodological and organizational problems of the existing depreciation policy of enterprises. The main tendencies of forming a depreciation fund of agrarian enterprises of Ukraine are investigated. Amortization policy is an integral part of the overall scientific and technical policy of the state. Changing the fundamental economic basis of economic relations in Ukraine has resulted in a qualitatively different approach to the assessment of the company's economic information on depreciation accounting. The primary source of such information is traditionally the primary record. One of the most important aspects of improving the primary accounting for depreciation of fixed assets is its proper organization, which should be in line with the basic principles of the current legislation, provide adaptation of accounting to the existing conditions of management and anticipate the needs of a wide range of users in quality information. Therefore, theoretical and methodological issues of organizing primary accounting of depreciation of fixed assets constitute a significant scientific and practical interest. The cost of fixed assets is adequate to the functional usefulness of the items during the entire period of their operation. In accordance with the accounting principles, the cost of property, plant and equipment must be distributed evenly over the period of their intended use by dividing them into periods during which they will have a productive value. The purpose of accrual of depreciation is to distribute the value of tangible assets of long-term use to expenditures during the foreseen period of operation based on the use of systematic and rational records, that is, the process of distribution, not evaluation. In order to determine the economic essence of depreciation, it is necessary, in our opinion, to consider several significant points that require separate study. First, all tangible assets of long-term use, except for land, have a limited lifetime. Due to limited service life, the value of these assets should be allocated to expenses during all years of their operation. The two main reasons for the limited life of assets are physical and moral deterioration.

Key words: sector, depreciation, depreciation policy, financial and credit leverage, enterprise development, accounting methodology.

Постановка проблеми. Амортизаційна політика впродовж багатьох років залишається найслабкішою ланкою економічної політики усіх без винятку урядів незалежної України, оскільки сформована ними амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємців до оновлення основних фондів, упродовження наукових розробок та новітніх технологій у виробництві.

На основі амортизаційної політики держави кожне підприємство розробляє і реалізує власну амортизаційну політику. Вона базується на встановлених державою принципах, методах і нормах амортизаційних відрахувань. В Україні на етапі переходу до ринкових відносин амортизація стала не стільки джерелом фінансування технічного розвитку, скільки засобом регулювання податкового тиску, і це засіб використовується як державою, так і підприємствами.

Про незадовільне використання потенціалу амортизації як найбільш ефективного інструменту фінансування оновлення основних засобів, насамперед, свідчить наявність тенденції до збільшення ступеня зносу основних засобів. Незважаючи на значні обсяги інвестицій в основний капітал, в економіці спостерігається постійне зростання ступеня зносу основних засобів.

Сучасні напрями розвитку економіки України потребують від керівників підприємств поглибленого аналізу своєї фінансово-економічної діяльності, пошуку внутрішніх фінансових резервів, знань сучасної законодавчої бази та економічних процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню проблем обліку і аналізу нарахованої амортизації значну увагу в своїх працях приділяло багато провідних вітчизняних науковців з бухгалтерського обліку, зокрема Ф.Ф. Бутинець, А.Ф. Андрійчук, І.П. Приходько, Н.М. Ткаченко, Г.Є. Павлова, Я.В. Соколов, Д.А. Янок тощо. Зарубіжні вчені також висвітлювали дану тему у своїх працях, зокрема Р. Вагнер, М. Гордон, Дж. Данциг, Р. Льюїс, Р. Марковіц, Л. Севідж, Р. Райффа Шарп.

Проте проблеми організації обліку наявності й аудиту необоротних активів потребують подальших досліджень та наукових розробок, що відповідають сучасним викликам бізнес-середовища.

У результаті комплексного дослідження процесу амортизації необоротних активів ми знаходимо багато відповідей на проблемні питання обліку та нарахування амортизації, проте, незважаючи на переконливість висновків, вони не вичерпують повною мірою проблеми, які виникають на практиці, тому подальші дослідження та пропозиції є актуальними.

Л.В. Городянська для розрахунків показників амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку за нормами та методом, установленими саме податковим законодавством, розробила рекомендації щодо вдосконалення системи нарахування амортизації саме за податковим законодавством, які, за її словами, сприятимуть ефективній організації, спрощенню й уніфікації облікового процесу, суттєвому скороченню трудовитрат та формуванню єдиної інформаційної бази для контролю й управління процесом нарахування та використання амортизації [2].

С.В. Хома зазначає, що наявні форми первинного обліку основних засобів не забезпечують повного розкриття інформації про вартість основних засобів та їх зміну протягом періоду використання. Запропонований автором метод рекурентних норм нарахування амортизації вимагає вдосконалення форми інвентарної картки основних засобів, що поліпшить якість і достовірність облікової інформації про стан основних засобів

для прийняття управлінських рішень у будь-який момент їх експлуатації.

Хоча у кожного науковця своя точка зору на проблему амортизації основних засобів, проте у них є одна спільна думка, що сучасний стан облікового забезпечення знаходиться на неналежному рівні й потребує значного документального вдосконалення.

Постановка завдання. У господарській діяльності підприємств будь-яких організаційно-правових форм і форм власності важливу роль відіграють такі показники, як амортизація та знос основних засобів, фінансовий механізм управління якими суттєво змінився в ринкових умовах господарювання.

Метою даної статті є дослідження методики первинного обліку нарахування амортизації підприємств агропромислового комплексу та розроблення пропозицій щодо їх удосконалення.

Досягнення поставленої мети зумовило постановку і вирішення таких наукових та практичних завдань. Необхідно:

- дослідити економічний зміст амортизації основних засобів;
- дослідити теоретичні основи проведення аудиту амортизації основних засобів;
- проаналізувати чинне нормативно-правове забезпечення порядку нарахування амортизації необоротних активів;
- дослідити і проаналізувати стан первинного, аналітичного та синтетичного обліку амортизації основних засобів, виявити недоліки;
- розкрити порядок проведення аудиту амортизації основних засобів і відображення їхніх результатів у бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим економічним важелем у системі державного регулювання амортизації є методи нарахування амортизаційних відрахувань. Під методом нарахування амортизації розуміють методи розподілу вартості основних фондів по роках їхньої служби у певному системному порядку. Існують різноманітні методи нарахування амортизації, що можна розділити на дві основні групи: методи нормального нарахування амортизації та методи прискореного нарахування амортизації [1].

Перші припускають нарахування залежно від строку нормальної експлуатації об'єкта основних засобів, як правило, рівномірно, й обчислюються виходячи з початкової вартості цього об'єкта. Другі базуються на прискоренні амортизаційного процесу виходячи з різноманітних систем прискорення й обчислюються частіше за все на основі залишкової вартості.

Процес відновлення необоротних активів та формування амортизаційного фонду підприємства не є тільки проблемою бухгалтерського обліку. Фінансування своєчасного оновлення

виробничих потужностей підприємства залежить не від бухгалтерської кореспонденції рахунків. Це питання методології процесу нарахування амортизації у цілому. Основною перешкодою формування реального амортизаційного фонду підприємства є незахищеність і неконтрольованість саме цієї статті витрат. Контроль правильності та своєчасності нарахування амортизації здійснюється тільки під час перевірки сум податку на прибуток. У підприємств зі спрощеною системою оподаткування процес нарахування амортизації і формування реального амортизаційного фонду не контролюється. Вирішити цю проблему можуть тільки спільні дії з боку державних і контролюючих органів і самого підприємства. У період економічної кризи пропонується використання стимулюючих важелів впливу на економіку підприємства з боку держави у вигляді пільгового оподаткування. Також стимулювання може бути здійснено через вигідну процентну ставку кредитування процесу оновлення необоротних активів підприємства.

Зміна принципів економічних основ господарських відносин в Україні зумовила якісно інший підхід до оцінки економічної інформації підприємства щодо обліку амортизації.

Основним джерелом такої інформації традиційно є первинний облік. Одним із найважливіших аспектів удосконалення первинного обліку амортизації основних засобів є належна його організація, яка повинна відповідати основним принципам чинного законодавства, забезпечувати адаптацію бухгалтерського обліку до наявних умов господарювання та передбачати потреби широкого кола користувачів у якісній інформації [4, с. 576].

Звичайно, перелік можливих конкретних методів нарахування амортизації регулюється державою, але кожне підприємство з переліку вибирає ті, що економічно доцільні саме для нього.

Вибраний метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі та відобразити спосіб, у який економічна вигода від цього активу споживається підприєм-

ством. Відповідно до п. 26 ПСБО 7, передбачено п'ять методів нарахування амортизації, які наведено в табл. 1.

Ці методи можуть застосовуватися для всіх об'єктів, що обліковуються на рахунках 10 і 11. При цьому для об'єктів, що обліковуються на субрахунку 111 «Бібліотечні фонди» і субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (далі – МНМА), може застосовуватися спрощений метод нарахування амортизації. Амортизація МНМА нараховується в першому місяці використання об'єктів 100% його вартості. Вартісний критерій (признак) предметів, що входять до складу МНМА, встановлений Податковим кодексом на рівні 6 тис грн. Такий критерій підприємства можуть використовувати і для цілей фінансового обліку, зазначивши його у своїй обліковій політиці.

Варто відзначити, що метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості і кумулятивний метод об'єднує те, що під час їх застосування має місце щорічне зниження суми нарахованої амортизації. Це дає підставу розглядати їх як різновид одного з методів – методу дигресивної амортизації.

Відповідно до п. 28 ПСБО 7, метод амортизації вибирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигід від його використання.

Таким чином, вибір методу амортизації, який теж є елементом облікової політики підприємства, являє собою не формально-правову, а економічну проблему.

Метод амортизації об'єкта основного засобу переглядається у разі зміни очікуваного способу одержання економічних вигід від його використання. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, що слідує за місяцем ухвалення рішення про зміну методу амортизації.

Для найбільш раціонального вибору методу амортизації основних засобів підприємства необхідно проаналізувати всі існуючі методи та визначити їхні переваги та недоліки.

Таблиця 1

Методика нарахування амортизації за різними методами

Метод нарахування	Формула розрахунку річної суми амортизації
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації

Так, прямолінійний метод забезпечує рівномірну амортизацію об'єкта протягом усього терміну його користування.

Відповідно до пп. 1 п. 26 ПСБО 7, прямолінійний метод означає, що річна сума амортизації визначається розподілом амортизованої вартості на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Ефективне просте відтворення основних засобів потребує великих зусиль із боку підприємства. Необхідно не тільки правильно вкласти інвестиційні ресурси в основні засоби на початку реалізації певного проекту, а й зуміти повернути їх так, щоб мати можливість відновити втрачені внаслідок спрацювання активи та продовжити ефективно працювати для отримання бажаного рівня прибутку і суспільної користі, а це підтверджує значущість системи організації первинного обліку нарахування та розподілу амортизації в контексті відтворення необоротних матеріальних ресурсів.

Первинний облік – це одна зі стадій господарського обліку, на якій фіксується господарське явище чи процес на первинних носіях облікової інформації, які в подальшому забезпечують отримання необхідних даних для управління тими чи іншими об'єктами господарювання, здійснення контролю над господарськими явищами та процесами для аналізу діяльності й реальної оцінки результатів роботи підприємства.

Підприємство з метою управління амортизаційною політикою формує такі завдання первинного обліку амортизації основних засобів:

- визначення амортизації як витрат, що включаються у собівартість продукції, та як джерела нагромадження коштів для відтворення основних засобів;
- обґрунтування доцільності використання певного методу нарахування амортизації основних засобів;
- затвердження в наказі про облікову політику вибраного методу нарахування амортизації;
- документальне оформлення операцій з основними засобами, зокрема з нарахування амортизації;
- формування системи первинних документів на основі здійснення господарських операцій із нарахування та розподілу амортизації;
- відображення записів господарських операцій в облікових реєстрах на підставі первинних документів.

Первинний облік амортизації є частиною загальної системи бухгалтерського обліку основних засобів, який забезпечує відображення в обліку здійснених господарських операцій із нарахування та розподілу амортизації основних засобів. Він відіграє значну роль в управлінні амортизаційною політикою, має велике значення для забезпечення

контролю над порядком нарахування та розподілом сум амортизаційних відрахувань, спрямованих на відтворення основних засобів підприємства та їх раціонального використання [3, с. 570].

Запровадження в дію Податкового кодексу України вимагає повного перегляду системи документування операцій з обліку амортизації, оскільки він вводить обмеження щодо терміну використання об'єкта з метою продовження строку нарахування амортизації на основні засоби.

Необхідність удосконалення первинних документів зумовлена ще й тим, що вони втратили свій початковий зміст та не задовольняють вимоги користувачів інформації стосовно системи амортизаційної політики підприємства в напрямі нарахування й ефективності використання амортизаційних коштів як основного джерела відтворення основних засобів підприємства.

Система первинного обліку операцій із нарахування та розподілу амортизації повинна відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» щодо точності інформації. Вона має достовірно відображати процес функціонування системи первинного обліку амортизації основних засобів. Усі її показники повинні мати однозначний зміст, який не допускає різних тлумачень, а також первинні документи мають бути логічно взаємопов'язані один з одним та функціонувати як комплексна система порядку нарахування амортизації.

Раціональна система первинного обліку амортизації дасть змогу здійснювати контроль над порядком нарахування та розподілом сум амортизаційних відрахувань із метою формування фонду грошових коштів для відтворення основних засобів [5, с. 668].

Висновки з проведеного дослідження. Основним джерелом відтворення основних засобів є амортизаційні відрахування. Відомо, що за великих масштабів виробничого потенціалу щорічні амортизаційні відрахування являють собою досить вагоме джерело фінансових ресурсів підприємства.

Аналізуючи дані, отримані під час дослідження, можна зробити такі висновки:

1. Амортизаційні відрахування – частина виробничого капіталу, що переходить у форму товарного або частину вартості основних засобів, що поступає з виробництва в обіг. Для будь-якого підприємства амортизаційні відрахування являють собою спосіб поступового повернення імпобілізованих коштів (які свого часу підприємство витратило на придбання та створення активу, що амортизується) у зворотні. Основними нормативними документами є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс України, П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 16 «Витрати».

2. Необхідно здійснювати контроль над формуванням амортизаційного фонду не тільки силами самого підприємства, а й із боку контролюючих державних структур.

3. Проведений аналіз документального оформлення порядку первинного обліку нарахування амортизації основних засобів свідчить про необхідність формування таких документів для нарахування амортизації, які забезпечать точність та достовірність розрахункових даних відповідно до вимог чинного законодавства.

4. Запропоновані нами вдосконалення деяких документів дадуть змогу скоротити час на обробку облікової первинної інформації та полегшать роботу бухгалтера під час перевірки записів у реєстрах обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» : Міжнародний документ від 01.01.2012. *Верховна Рада України*. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_016 (дата звернення: 22.04.2019).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти». *Міністерство фінансів України*. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (дата звернення: 26.04.2019).

3. Звітність підприємства / М.І. Бондар та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 570 с.

4. Оніщенко В.О., Бондар М.І., Дубовая В.В. Облік у зарубіжних країнах : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 576 с.

5. Облік у банках / О.Г. Коренєва та ін. Суми : Університетська книга, 2017. 668 с.

REFERENCES:

1. International Financial Reporting Standard 9 "Financial instruments" (2014). Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_016 (accessed 22 April 2019).

2. Ukrainian Accounting standard (UAS) 13 "Financial instruments" (2001). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (accessed 26 April 2019).

3. Bondar M.I., Verygha Ju. A., Oryshhenko M.M., Prokhar N.V., Lezhnenko L.I. (2017) Zvitnistj pidpryjemstva [Enterprise reporting]. Kyiv: Centr uchbovovi literatury (in Ukrainian).

4. Onishhenko V.O., Bondar M.I., Dubovaja V.V. (2018) Oblik u zarubizhnykh krajynakh [Accounting in foreign countries]. Kyiv: Centr uchbovovi literatury (in Ukrainian).

5. Korenjeva O.Gh., Maslak N.Gh., Slav'jansjka N.Gh. ta in. (2017) Oblik u bankakh [Accounting in banks]. Sumy: Universtetsjka knygha (in Ukrainian).