

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ (ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ)

УДК 657.421.1

Левченко О.П., к. е. н., доцент
Таврійський державний агротехнологічний університет
olga-levchenko-61@mail.ru

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. У статті узагальнено основи формування амортизаційної політики підприємства. Проаналізовано стан і проблеми вибору методу нарахування амортизації для відтворення виробничої потужності підприємства. Управління наявністю та використанням основних засобів вимагають від підприємств налагодженої побудови та організації обліку. В обліковому процесі основних засобів виникають проблемні питання у зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах, якими регламентується облік, передбачена варіантність виконання окремих операцій.

Ключові слова: амортизаційна політика, первісна вартість, ліквідаційна вартість, основні засоби, фізичний та моральний знос, метод амортизації.

Jel classification code: O16, O29

Levchenko O.P.
PhD, Associate Professor
Tavria State Agrotechnical University

FEATURES OF FORMATION DEPRECIATION POLICY OF ENTERPRISE

Abstract. The article summarizes the theoretical and methodological problems that arise when determining role in shaping the accounting policy of depreciation as a source of reproduction of fixed assets. State and problems of choosing the method of depreciation for the development stages of formation of accounting policy for play production capacity have been analyzed to increase efficiency in decision-making. Accounting policy is important for all types of business, and for all sectors and sub-entities, and everywhere it is different. Self-selection of certain of its components is useful not only to individual enterprises, but also of the economy as a whole. However, its initial position is the same for all - getting the rate of return in the long activity. From skillfully formed accounting policies depends largely on the effectiveness of economic management of the enterprise and its development strategy for the long term. Management of existing fixed assets requires an established business structure and organization of accounting, control and audit. However, in accounting practice fixed assets issues problems may arise due to the fact that illegal documents, regulating accounting, provided certain performance varianceaccounting processes. Choosing the best method of depreciation for each object of fixed assets is a major component of enterprise policy formation depreciation method depreciation But, although significantly affect its size, describes the qualitative aspects of the allocation process.

According to the research stages of formation depreciation policy of the company, concluded that the depreciation policy choice depends on the goals that puts management in the enterprise management. The main criteria for selection should be the depreciation policy strategy of the company and the expected useful life of assets.

Keywords: amortization policy, cost, residual value, fixed assets, physical and moral depreciation, amortization method.

Постановка проблеми. Науково-технічні досягнення, впроваджені у виробництво, дають змогу вирішити ряд соціально-економічних проблем. Це стає можливим за умови здійснення ефективної інноваційної

політики, складовою якої є амортизаційна політика. Важливою складовою управління виробничо-господарською діяльністю підприємств, виходячи з досвіду країн з розвинутими ринковими відносинами, є доскона-

ло сформована облікова політика. Амортизаційна політика, яка є складовою облікової політики підприємства, формується відповідно до чинних законодавчих актів і передбачає сукупність способів управління, порядок нарахування й використання амортизаційних відрахувань. Розроблена підприємством амортизаційна політика впливає не тільки на рівень фізичного і морального зносу основних виробничих фондів, технічний рівень і ефективність виробництва, але й на величину собівартості продукції, податкових платежів, а, отже, і на фінансові результати роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем формування амортизаційних відрахувань, як складової облікової політики підприємств, присвячені роботи багатьох вітчизняних науковців: М. Білухи, Ф. Бутинця, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, М. Кужельного, В. Лінника, М. Пуш- кара, В. Сопка, В. Швеця. Водночас, глибокі структурні зміни в обліковому процесі підприємств вимагають постійного вдосконалення методики формування амортизаційної політики.

Постановка завдання. Завданням дослідження є узагальнення теоретичних засад ролі амортизаційної політики, як джерела відтворення основних засобів. Основою дослідження є системний підхід до формування методичних засад політики підприємств у процесі відтворення основних засобів.

Виклад основного матеріалу. Ефективність амортизаційної політики залежить від того, наскільки точно визначено терміни експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору підприємством методу нарахування амортизації.

З амортизацією пов'язані такі поняття як первісна вартість, ліквідаційна вартість і вартість, яка амортизується.

Прийняття Податкового кодексу України максимально наблизило податковий облік до бухгалтерського, і тому був скасований податковий метод нарахування амортизації. Тепер, відповідно до Податкового кодексу України в податковому обліку, методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, які наведені в П(С)БО 7 «Основні засоби» [7]. Податковий кодекс України заклав перехід від групового

до пооб'єктного обліку основних засобів, тому і нарахування амортизації здійснюється щомісячно (сума амортизації за розрахунковий квартал відповідає добутку місячної суми амортизаційних відрахувань на три місяці) та пооб'єктно [5].

Виділимо головні вимоги по нарахуванню амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку:

1. Амортизуються будь-які основні засоби, що відображаються на балансі підприємства, у тому числі виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані.

2. Нарухування амортизації проводиться щомісяця по кожному об'єкту окремо.

3. Первісна вартість основних засобів амортизується з урахуванням поліпшень, які призвели до збільшення економічних вигод від використання об'єкта.

4. Підприємство з 5 чинних методів самостійно обирає метод нарахування амортизації. При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватися різні методи амортизації. Підприємство має можливість змінювати метод нарахування амортизації протягом періоду експлуатації об'єкта.

5. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, і припиняється у місяці наступному за виведенням об'єкта зі складу основних засобів. Якщо змінюється метод амортизації, новий метод повинен застосовуватися з місяця, наступного за місяцем ухвалення рішення про зміну методу амортизації.

6. У випадку реконструкції, модернізації, добудування, доукомплектування і консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації припиняється.

Формування облікової політики, у тому числі самостійний вибір тих чи інших її складових, є корисним не лише окремим підприємствам, а й розвитку економіки країни в цілому [8].

Поняття «амортизація» в пункті 4 П(С)БО 7 визначено як «систематичний розподіл вартості, що амортизується, основних засобів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)». Амортизація нараховується на кожний конкретний об'єкт основного засобу, а нарахувати амортизацію – значить визначити (розрахувати) ту частину вартості

об'єкта, що амортизується, яка повинна бути віднесена до витрат поточного періоду [6].

Відповідно до п.22 П(С)БО 7 амортизація не нараховується на такий специфічний об'єкт основних засобів як земля (в бухгалтерському обліку субрахунок 101 «Земельні ділянки») [6].

Об'єкт основних засобів (він же – об'єкт амортизації), крім первісної, балансової, справедливої має ще й вартість, яка амортизується. Згідно з визначенням, яке наведено в пункті 4 П(С)БО 7, вартість, яка амортизується – це «первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості». Якщо ліквідаційна вартість дорівнює нулю, то вартість, яка амортизується, може бути менше первісної або переоціненої, може дорівнювати їй, але не може перевищувати цю вартість [6].

Нарахування амортизації основних засобів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, але не більше 20 років.

Термін корисного використання встановлюється підприємством з урахуванням таких чинників:

- передбачувана інтенсивність використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний або моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження стосовно термінів використання об'єкта тощо.

Термін корисного використання переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта.

Метод нарахування амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод змінюється, обирається інший метод нарахування амортизації.

У стандарті прямо не зазначається, що до різних об'єктів необоротних активів можуть застосовуватися різні методи нарахування амортизації. Такий висновок випливає із загальної концепції розділу «Амортизація основних засобів» П(С)БО 7 і другого абзацу п. 28, згідно з яким «метод амортизації

об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання». Тут термін «об'єкт основних засобів» використовується в однині, що передбачає можливість зміни методу нарахування амортизації навіть стосовно одного конкретного об'єкта [8].

Пунктом 26 П(С)БО 7 встановлено такі методи нарахування амортизації для основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів):

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

Для інших необоротних матеріальних активів застосовуються не всі наведені методи нарахування амортизації [6].

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Істотною характеристикою оптимального вибору методу нарахування амортизації є рівномірність. Із запропонованих до застосування П(С)БО 7 методів амортизації єдиним методом, який передбачає рівномірне нарахування амортизації, є прямолінійний метод. У цьому випадку щорічно амортизується рівна частина вартості основних засобів. Це дає можливість співставляти собівартість виготовленої продукції з доходами від її реалізації. При цьому показники фінансових результатів не будуть коливатись у різних періодах в аналогічних умовах виробничого процесу. При застосуванні цього методу не враховується моральний знос основних засобів і, з огляду на їх експлуатацію, збільшення витрат на ремонти є найбільшими в останні роки експлуатації. Зазвичай, прямолінійний метод застосовують для тих об'єктів, які виконують відносно постійний обсяг роботи і для яких основним чинником, що обмежує термін використання, є тривалість експлуатації, а не моральне старіння.

Прямолінійний метод є найбільш поширеним в усьому світі. Для вітчизняних підприємств, за винятком кількох видів транспортних засобів, вартість яких амортизували з використанням виробничого методу, до 01.07.1997р. прямолінійний метод був єдиним методом нарахування амортизації основних засобів. Він є простим у застосуванні, його нормативи легко коригувати. Саме в цьому полягає його єдина, але дуже важлива перевага перед іншими методами амортизації. На даний час, у якості оптимального, прямолінійний метод може бути рекомендовано для нарахування амортизації вартості будівель і споруд, більшості видів обладнання різних галузей, інструментів, приладів, інвентарю тощо [8].

Наступні методи (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний) входять до групи прискорених методів амортизації. Характерною особливістю цих методів є те, що на початку експлуатації основних засобів амортизуються більші суми, а в останні роки експлуатації – менші, тому їх ще називають регресивними методами амортизації. Тобто при використанні методів зменшення залишкової вартості суми амортизації впродовж експлуатації основних засобів зменшуються, а їх нарахування кожного року відбувається нерівномірно [3].

У країнах з розвиненими ринковими відносинами основне призначення прискорених методів полягає у зниженні податкового навантаження на початку періоду використання основних засобів. Кошти, які зекономили у цей час на сплаті податку, можуть бути спрямовані на компенсацію витрат, пов'язаних з оновленням обладнання.

Застосування методу зменшення залишкової вартості передбачає використання фіксованої (в процентах) норми річної амортизації. Цей метод засновано на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть найбільшу віддачу в першій рік його експлуатації, а далі його віддача (продуктивність, потужність) з року в рік знижується. Інакше кажучи, у перший рік експлуатації об'єкта буде отримано більше економічних вигод, ніж у кожному наступному. Основною перевагою прискореного методу нарахування амортизації є накопичення значної

суми коштів, необхідних для відтворення основних засобів протягом перших років їх використання, коли відбувається значна кількість ремонтів і відповідно збільшуються витрати на їх здійснення.

За методом прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється.

Сума амортизації останнього року корисного використання об'єкта повинна бути такою, щоб його залишкова вартість на кінець останнього року експлуатації дорівнювала його ліквідаційній вартості.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості – найпростіший із прискорених методів. Норма визначається як подвійна норма прямолінійного методу. При цьому, має місце нелінійний характер нарахування амортизації за цим методом. Але для деяких об'єктів, зокрема для комп'ютерів, які зазнають швидко морального зносу, метод прискореного зменшення залишкової вартості є найбільш прийнятним.

На відміну від двох попередніх методів кумулятивний метод хоч і є прискореним (регресивним), але належить до лінійних методів [3]. Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт визначається діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання.

Прискорені методи застосовують у випадках, коли об'єкти основних засобів зазнають швидкого модального зносу, як, наприклад, персональні комп'ютери. Прискорені методи нарахування амортизації можна також застосовувати з метою збереження відносної рівноваги між сумою витрат на ремонт об'єктів основних засобів і амортизацією, яку щороку нараховують протягом усього терміну їх корисного використання. Це важливий момент при проведенні аналізу впливу окремих статей витрат на собівар-

тість продукції. Прикладом основних засобів, у міру старіння яких значно зростають витрати на ремонт, технічне обслуговування та експлуатацію, можуть слугувати транспортні засоби.

За виробничим методом 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. Виробничий метод амортизації базується на передбаченні того, що функціональна корисність основних засобів залежить не від часу, а від результатів їх використання. Разом з тим, на термін корисної служби впливає кількість продукції, яку підприємство планує виготовити, використовуючи наявні засоби праці. Недолік цього методу полягає у тому, що в умовах нестабільності ринкової економіки дуже важко передбачити обсяги виробництва продукції на майбутні періоди. Часто у цьому немає потреби. Але для амортизації вартості основних засобів, які самостійно можуть виконувати конкретний обсяг робіт, цей метод є вкрай ефективним.

Вибір оптимального методу нарахування амортизації для кожного конкретного об'єкта необоротних активів є головною складовою формування амортизаційної політики підприємства. Але метод амортизації, хоча і впливає істотно на її розмір, характеризує якісний бік процесу розподілу.

Не менш важливим в амортизаційній політиці, насамперед для бухгалтера, є кількісний критерій амортизації. Таким критерієм можна вважати відносний розмір амортизації, виражений нормою амортизації, яка залежить в основному від чотирьох факторів:

- вартості об'єкта основних засобів,
- ліквідаційної вартості,
- строку корисного використання,
- методу нарахування амортизації [4].

П(С)БО дозволено здійснювати коригування обраних методів у тому разі, коли встановлені норми амортизації неповною мірою відповідають очікуванім економічним вигодам від використання об'єкта осно-

вних засобів. Згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» таке коригування вважають зміною облікової оцінки [6].

Зміна облікової оцінки не вимагає коригування за попередні періоди. Коригування здійснюється шляхом зміни норми амортизації, розрахованої відповідно до прийнятого у результаті коригування методу амортизації. Під час розрахунку скоригованої норми амортизації за вартість об'єкта основних засобів беруть його залишкову вартість на момент коригування [6].

Висновки. Отже, обрана підприємством амортизаційна політика має бути спрямована на:

- забезпечення системою амортизації (методами та нормами амортизації) повного відображення величини зносу і, відповідно, об'єктивної величини перенесеної вартості основних фондів на витрати виробництва;
- формування об'ємних параметрів амортизаційного фонду у відповідності з об'єктивними процесами зношування основних фондів (з урахуванням як фізичного, так і морального зносу), відновлювальної вартості основних фондів;
- створення системи збереження, страхування, резервування, накопичення та цільового використання амортизаційних відрахувань;
- формування системи фінансового менеджменту, поточного та стратегічного планування витрачання амортизаційного фонду, що забезпечить спрямування його ресурсів на фінансування капітальних вкладень, відшкодування та накопичення основного капіталу.

Лише за таких умов амортизаційна політика відповідатиме обраній стратегії діяльності підприємства та може бути визнана оптимальною. Виходячи з проведеного дослідження, бухгалтер при формуванні амортизаційної політики повинен враховувати наступні особливості:

1. За всіма методами амортизації (крім виробничого) здійснюється розрахунок річної норми та суми амортизації. Місячна сума амортизації щороку однакова і визначається діленням річної суми амортизації на 12.

2. Не простежуються відмінності в нарахуванні амортизації основних засобів різного призначення (виробничого та невиробничого).

3. Амортизація сприймається не як перенесення вартості, а як процес, який передбачає розподіл вартості, що амортизується.

4. Амортизаційний процес ґрунтується на чіткому визначенні показників, які формують суму амортизації (вартість, що амортизується, ліквідаційна вартість, строк корисного використання тощо).

5. Знос об'єкту основного засобу розглядається як накопичення його амортизації.

Тому логічним є відображення амортизації як збільшення зносу з включенням її до витрат.

Таким чином, проведений аналіз етапів формування амортизаційної політики підприємства свідчить, що вибір амортизаційної політики залежить від цілей, які ставить керівництво при управлінні підприємством. Основними критеріями вибору амортизаційної політики мають стати стратегія розвитку підприємства та очікуваний термін корисного використання основних засобів.

Список літератури:

1. Бондар М.І. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування / М.І. Бондар, В.В. Бабіч // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1(55). – С. 33-34.
2. Ткаченко, Н. Амортизація, знос основних засобів, нарахування, зміни у незалежній Україні [Текст] / Н. Ткаченко // Вісник економічної науки України. – 2012. – №2. – С. 161-165
3. Платонова І.А. Проблеми обліку основних засобів в Україні [Електронний ресурс] / І.А. Платонова. – Режим доступу: <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-vukrayini/>
4. Скрипник М.І. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки / М.І. Скрипник, Н.П. Похільюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія : Економіка і управління. – 2013. – Вип. 25. – С. 297-306.
5. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 / Україна. Міністерство фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html
8. Облікова політика підприємства. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2000.
9. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 592 с.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www/zakon.rada.gov.ua>.

List of references:

1. Bondar, M.I. (2011) Amortizatsiya neoborotnih aktiviv: oblik ta opodatkovannya, *Visnik ZhDTU*, № 1(55), p. 33-34. [in Ukrainian]
2. Tkachenko, N. (2012) Amortizatsiya, znos osnovnih zasobiv, narahuvannya, zmini u nezalezniy Ukraini [Tekst], *Visnik ekonomichnoyi nauki Ukraini*, №2, p. 161-165. [in Ukrainian]
3. Platonova, I.A. Problemi obliku osnovnih zasobiv v Ukraini [online resource] / I.A. Platonova. – Access mode: <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-vukrayini>. [in Ukrainian]
4. Skripnik, M.I. (2013) Ekonomichnyy zmist amortizatsiyi osnovnih zasobiv ta problemi yiyi narahuvannya v umovah sotsialno orientovanoyi rinkovoyi ekonomiki / M.I. Skripnik, N.P. Pohilyuk // *Zbirnik naukovih prats Derzhavnogo ekonomiko-tehnologichnogo universitetu transportu. Seriya : Ekonomika i upravlinnya*, Vip. 25, p. 297-306. [in Ukrainian]
5. Podatkoviy kodeks Ukraini vid 02.12.10 № 2755-VI zi zminami ta dopovnennyami [online resource]. – Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua/>. [in Ukrainian]
6. Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 7 «Osnovni zasobi», nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 27.04.2000 r. № 92 / Ukraini. Ministerstvo finansiv [online resource]. – Rezhim dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua>. [in Ukrainian]
7. Metodichni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi politiki pidpriemstva: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 27 chervnya 2013 r. № 635 [online resource]. — Rezhim dostupu: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html. [in Ukrainian]
8. Oblikova politika pidpriemstva. Buhgalterskiy finansoviy oblik: pidruch. / Za red. prof. F.F. Butintsiya (2008), *Zhitomir: ZhITI*. [in Ukrainian]
9. Organizatsiya buhgalterskogo obliku / Za red. F.F. Butintsiya (2002), *Zhitomir: PP «Ruta»*, 592 p. [in Ukrainian]
10. Pro buhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukraini vid 16 lip. 1999 r. № 996 [online resource]. — Access mode: <http://www/zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian]