

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**Кафедра обліку у виробничій  
сфері**

**Міждисциплінарна курсова робота**

на тему:

**Амортизація необоротних активів та їх  
відображення в обліково-аналітичній системі  
підприємства**

Студента 5 курсу групи ОІСм-11  
Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»  
Романіва А. П.

Керівник: Назарова І.Я. \_\_\_\_\_  
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ оцінка: ECTS \_\_\_\_\_

Члени комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) (прізвище та ініціали)

**Тернопіль, 2016**

**ЗМІСТ**

ВСТУП.....	4
1. Економічна сутність амортизації необоротних активів.....	6
2. Методи нарахування амортизації необоротних активів.....	13
3. Організація і методика обліку амортизації необоротних активів.....	20
4. Амортизація в аналітичній системі підприємства.....	30
Висновки.....	36
Список використаних джерел.....	36

## ВСТУП

У стані важкої фінансово-платіжної кризи, в якій на даний час перебуває практично вся економіка України, надважливе значення відіграють щонайменше два види процесів, які увесь час знаходяться у взаємному протиріччі:

- зростання обсягу внутрішніх джерел отримання коштів підприємств, які потрібні для вкладення інвестицій у виробничо-господарську діяльності та модернізацію матеріально-технічної бази;
- зростання обсягу надходжень до бюджету держави.

Вагомий вплив на вищевказані процеси приводить в дію амортизаційна політика, яка здійснюється як на найвищому державному рівні, як частина економічної політики, так і на локальних рівнях підприємств, як частина облікової політики підприємства. Але, на жаль, ми змушені констатувати, що амортизаційна політика, яка застосовується в Україні, є в значній мірі не досконалою. Тому дана курсова робота присвячена саме проблемам формування аспектів амортизаційної політики.

**Актуальність теми дослідження.** Сучасна економіка нашої держави знаходиться на перехідному етапі. В таких не простих умовах вагомою метою підприємства є підвищення управляє мості ним. Для цього потрібно більше залучати інвестиційні ресурси, швидко реагувати на зміни, які відбуваються на ринку, задовольняти потрібною інформацією інтереси користувачів.

У загальній сумі власного капіталу підприємства значну питому вагу основні засоби. Від їхньої якості, технічного рівня вартості, ефективності використання в значній мірі залежить прибуток, кінцеві результати діяльності підприємства: випуск послуг, їх собівартість, рентабельність, стійкість фінансового становища.

**Мета і завдання дослідження.** Мета даної роботи полягає у дослідженні і вивченні найосновніших загальних методичних принципів і основ обліку амортизації необоротних активів на підприємстві.

Для досягнення орієнтованої мети в курсовій роботі запропоновані і вирішені такі завдання:

- розкриття основ щодо здійснення процесу амортизації необоротних активів;
- дослідження законодавчої бази при проведенні амортизації необоротних активів;
- розгляд організації обліку амортизації необоротних активів;
- вивчення відображення в обліку амортизації необоротних активів;

**Предмет і об'єкт дослідження.** Предметом дослідження є методика обліку амортизації основних засобів.

У процесі дослідження були опрацьовані і праці різноманітних вчених і економістів: Голова С.Ф., Бугинця Ф.Ф., Агєєвої О.А., Карпової Г.А., Бургонової Г.М., Каморджанової И.О., національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші інструктивні вказівки і рекомендації Міністерства фінансів України, облікові дані підприємства.

Велику увагу потрібно приділити тлумаченням й розмежуванням амортизації за її видами, функціями та методами, в певній залежності від економіко-правового середовища. При проведенні детального дослідження було виявлено нагальну потребу в модернізації бухгалтерської термінології та розробці нового узагальнюючого інструменту управління амортизацією і практичних рекомендацій щодо його застосування підприємствами України.

Ефективність застосування амортизаційної політики залежить від того, наскільки точно і правильно визначено строк експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору підприємством методу нарахування амортизації.

## 1. Економічна сутність амортизації необоротних активів

У вирі сучасних подій для умов господарювання, які характеризуються значним прискоренням науково-технічного прогресу, збільшенням боротьби конкурентів, для підприємств досить гостро поставлена проблема технічного та технологічного удосконалення, зокрема, оновлення основних засобів. Потреба в сучасній модернізації в даний час ускладнюється важким завданням – подолання фінансової кризи, внаслідок якої у процесі оновлення основних засобів підприємства збільшується роль саме власних засобів фінансування. За рахунок власних коштів підприємств (прибуток, амортизаційні відрахування) фінансуються понад 65% загального обсягу капіталовкладень.

Велика практика країн з розвиненою економікою показує, що модернізація основними засобами у певній мірі потребує функціонування механізму їх амортизації з економічним обґрунтуванням, з визначенням норм і методів амортизації.

Проблеми амортизаційної політики, її роль у процесі відтворення основного капіталу активно досліджувалися вітчизняними економістами В.Й. Бакаєм, С.М. Євтушенко, П. Житнім, І.А. Бланком, Л.М. Кузнецовою, та ін. Питанням амортизації як одного з джерел формування основного капіталу присвячені праці О.П. Овсак, В.Н. Панченко, О.Й. Косарева, та ін.

Проблемам наданням визначення терміну амортизації та відображення її в обліку присвячені роботи М.Г. Чумаченка, С.Ф. Голова, П.Я. Хомина, І. Чалого та ін. Але все одне повністю дослідженим знову постає питання правильного відображення амортизації в бухгалтерському обліку, яке б спрямовувалося на активізацію її відтворювальної функції та давало можливість аналізувати і прогнозувати величину і напрямки нагромадження та витратою амортизаційних відрахувань на підприємствах. [3, с. 84].

В історії так вийшло, що амортизація розглядається достатньо великий період часу, в результаті чого існує багатотермінне поняття.

В.О. Парнюкобґрунтує амортизацію як «поступове відшкодування суб'єкту господарювання вартості об'єктів, які знаходяться у власності, фінансовому лізингу, оренді майнових комплексів чи оперативному управлінні підприємством через її віднесення до витрат діяльності підприємства. Відшкодування витрат здійснюється через отримання фінансових благ від реалізації продукції, плата, за яку беруться до уваги всі витрати діяльності підприємства, включаючи амортизацію основних засобів» [1, с. 166].

В.Ф.Палій пояснював амортизацію як «... один із способів повернення капіталу, витраченого власниками на виготовлення чи купівлю об'єктів, що амортизуються» [2, с. 15].

С.К. Коркін характеризує амортизацію як фінансову форму руху вартості засобів праці [3, с. 21]. Е.С. Хедриксон, М.Ф.Ван Бреда вважають, що амортизація – це певний резерв, який витрачається на споживання активів, але з обмеженим часом використання [4, с. 242]. Ю. Грінвальд та А. Локшин називають амортизацію прийомом підрахунку, який дає можливість обчислити вартість інвентарю у будь-який момент часу [5, с. 19].

Також існує інші тлумачення першоджерела даного терміну, які зображені на рис. 1.1

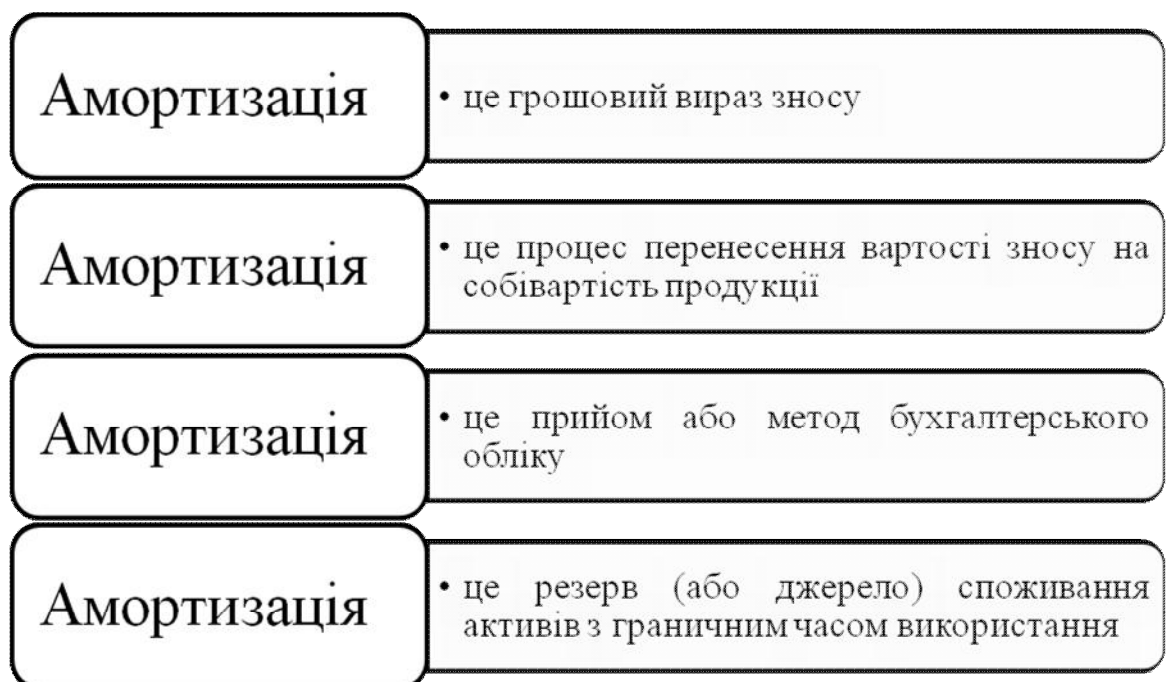


Рисунок 1.1 – Тракткування терміну «амортизація»

У відповідності до вищезазначених трактувань терміну «амортизація» в економічній науковій думці виокремлені концепції амортизації, які досить значно вплинули на підходи до відображення амортизації в бухгалтерському обліку.

На даний час виникла гостра дискусія серед українських економістів з причини визначення самої сутності амортизації та амортизаційних відрахувань.

Так, професор М. Чумаченко [6] вважає, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію: вони являють собою витрати в собівартості продукції, а їх величина виручки від реалізації продукції – основне джерело фінансування інвестиційної діяльності підприємства.

І Чалий [2] говорить про те, що амортизація це не фонд, а прості витрати. Він підмітив, що витратний підхід до амортизації є капіталістичним, а відновлювальний – соціалістичним, що додає у дискусії ідеологічний відтінок.

С.Ф. Голов [7] в теорії бухгалтерського обліку виділяє п'ять концепцій амортизації, які розділяє на дві групи: операційні та фінансові.

Фінансові концепції амортизації включають чотири напрямки:

- концепцію витрат;
- концепцію збереження капіталу;
- концепцію оцінки;
- концепцію відновлення.

Концепція оцінки амортизації розглядає як зміну визначення оцінки активів виходячи з вартості майбутніх грошових потоків. Концепція збереження капіталу – трактує амортизацію як різницю між переоціненою вартістю основних засобів на кінець періоду та їх вартістю на початку періоду. Концепція витрат – передбачає, що метою амортизації є розрахунок чистого прибутку через розподілення вартості активів між відповідними звітними періодами. Концепція відновлення – спрямовує увагу на економічних завданнях амортизації, метою якої є відновлення капітальних активів, які були вжиті в процесі виробництва. [19, с. 38].

Операційна (або причинна) концепція амортизації ґрунтується на гіпотезі, що домінуючою причиною амортизації є застаріння, зношеність основних засобів. Ця теорія отримала широкетеоретичне та практичне застосування період планової економіки. В рамках даної концепції амортизація нараховувалася як на повноцінне відновлення основних засобів так і на капітальний ремонт. Вплив цієї концепції на бухгалтерський облік проглядається існуванням рахунку «Знос основних засобів» та відображення зносу у відповідних рядках балансу.

З прийняттям П(С)БО, у фундамент яких закладено міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, було озвучено перехід від операційної концепції до концепції витрат. За такої умови створення амортизаційного фонду не передбачається, амортизаційні відрахування на усіх підприємствах вважаються розрахунковими витратами, які входять у собівартість продукції, а їх виручка від реалізації – джерело фінансування інвестиційної діяльності підприємства [8, с. 8].

Таким чином, у сучасному обліку, амортизація використовується як постійне розподілення величини вартості активу, який амортизується протягом усього циклу його корисного використання. І даний процес відображається у бухгалтерському обліку наступним записом: дебет рахунків витрат – кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Разом з цим була пропозиція використовувати позабалансовий рахунок – рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» призначений для забезпечення бухгалтерського обліку цільового використання амортизаційних відрахувань. Але через використання даного рахунку створюється суперечність між рівнями управління: на макрорівні використовується концепція відновлення (про що свідчить вимога застосування рахунку 09), а на макрорівні – концепція витрат (про що свідчить списання амортизації на витрати періоду). [23, с. 14].

При дослідженні амортизаційної політики в основу покладено розуміння самої суті амортизації та її ролі у відтворювальному процесі. Амортизація – важлива категорія в макроекономіці, економіці виробництва, фінансовому



обліку, аудиті тощо. Також це поняття широковикористовується в інвестиційному менеджменті, зокрема у фінансовому, коли йде мова про управління капітальними (реальними) інвестиціями.

Дослідження терміну амортизації має довгу і тривалу традицію. Але до сьогоднішнього дня так і немає єдиної точки зору щодо визначення даної сутності. Хоча вирішення даної проблеми є досить важливим і принциповим.

Так, у час переходу до машинно-металургійної індустрії перед економістами і науковцями постало завдання пояснити, як будуть купуватися величезні затрати, які були застосовані на придбання засобів виробництва – машин, обладнання, і безупинно зростаючих величин сировини, палива, які переробляються. [15, с. 55].

Англійський економіст XVIII-XIX ст. Д. Рікардо одним із перших спробував дати відповідь на це питання. Він виклав гіпотезу про перенесення величини вартості уже використаних засобів на новостворений продукт.

Ф. Кене у своїй “Економічній таблиці” виходив з припущення, що вартість використаних засобів, які були спрямовані у процес виробництва не зникає, а переноситься на новий товар. Але між роботами Ф. Кене і Д. Рікардо має місце досить велика відмінність. Якщо Ф. Кене у всьому опирався на інтуїцію і фактично констатував факт перенесення вартості засобів виробництва, то Д. Рікардо вперше ставить цю проблему свідомо, більше того – пробує вирішити її з позиції трудової теорії вартості. ”На величину вартості товару має вплив не лише праця, яка була витрачена на їх створення, але і капітал, тобто праця, витрачена на знаряддя, інструменти і будівлі, які сприяють цій праці” [18, с.410].

Однак, залишається незрозумілим, яким чином одночасно в одному і тому ж процесі праці може створюватися нова вартість і переноситися вже існуюча вартість, яка була введена в засобах виробництва. Д. Рікардо не бачить різниці між обома сторонами процесу виробництва товарів – працею певного виду, або конкретною працею, і витратами людської праці взагалі [2, 87].

К.Маркс бачив відмінну рису основного капіталу у своєрідності перенесення вартості на продукт. Певна частина вартості основного капіталу, яка відділилась від нього в процесі формування вартості і продовжує здійснення руху в процесі обороту, і являє собою амортизаційні відрахування.

К. Маркс писав: ”Хоча, як нам доводилося, основний капітал «innatura» і далі продовжує працювати в процесі виробництва, частина його вартості, яка розраховується середньою величиною зносу, обертається разом з продуктом, перетворюється на гроші, складає основний елемент резервного фінансового фонду, який потрібен для відшкодування капіталу, коли настане термін його відтворення „innatura” [4, 192-193].

Таким чином, класична економічна теорія говорить, що амортизація – це процес відшкодування засобів праці, які зношуються і пов’язаний з поступовим перенесенням їхньої вартості на новостворений продукт.

Отже, думки і гіпотези вчених щодо економічного трактування амортизації в значній мірі розходяться. А одна з них говорить, що амортизація – це грошовий вираз зносу, друга, що амортизація – це процес перенесення величини вартості зносу на собівартість продукції, а третя, що амортизація – це механізм, прийом або метод бухгалтерського обліку [14, 56].

Для визначення економічної сутності амортизації можна розглянути кругообіг основного капіталу, тому що усі визначення даного поняття в тій чи іншій мірою пов’язані із вартістю основного капіталу, тобто із вартістю частини виробничого капіталу, яка приймає участь у процесі виробництва та частково переносить свою вартість на новостворений продукт.

У процесі діяльності кругообіг основного капіталу здійснює три стадії. На першій стадії здійснюється постійне використання засобів праці та нарахування амортизаційних відрахувань. На даній стадії засоби праці зношуються в процесі експлуатації, після чого нараховується сума зносу, яка і є основною підставою після завершення процесу виробництва списання суми амортизаційних відрахувань на витрати.

Отже, на першій стадії кругообігу основного капіталу зникає споживча вартість засобів праці, їхня вартість частково або повністю переноситься на вартість усієї готової продукції.

На другій стадії здійснюється перетворення певної частини основного капіталу, на гроші через механізм нарахування амортизаційних відрахувань. Саме на цій стадії формується амортизаційний фонд.

І на третій стадії в процесі виробництва повинне відбуватися оновлення споживної вартості частини основного капіталу. Дане оновлення проводиться повною заміною зношених засобів праці на нові за рахунок амортизаційного фонду. Але потрібно зауважити, що на цій стадії не завжди здійснюється оновлення основного капіталу і, можливо, саме в цьому приховується одна з головних проблем амортизації.

Отже, можна зазначити, що амортизація:

- 1) у певній мірі дозволяє визначити сукупні витрати на виробництві.;
- 2) узагальнено охарактеризовує величину зносу основного капіталу, що необхідно для розробки процесу його відтворення;
- 3) створює грошовий фонд для заміни зношених засобів праці і їх капітального ремонту.

Отже, можна підвести невеличкий підсумок і сказати що амортизація має напрямок як у минуле, так і майбутнє (створює фонд відновлення). Перша її сторона активна, яка впливає на процес відтворення основного капіталу а друга – розрахункова, пасивна.

## 2. Методи нарахування амортизації необоротних активів

На сьогоднішній день відсутні точні правила (рекомендації) щодо правильності вибору методу амортизації, який був би найбільш ефективним для підприємств різноманітних організаційно-правових форм та галузей, об'єктів основних засобів та способів їх використання.

Підприємства повинні нараховувати амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів від 27 квітня 2000 року № 92, який набув чинності з 1 липня 2000 року (додаток І), застосовуючи методи, які зображені на рис.2.1:

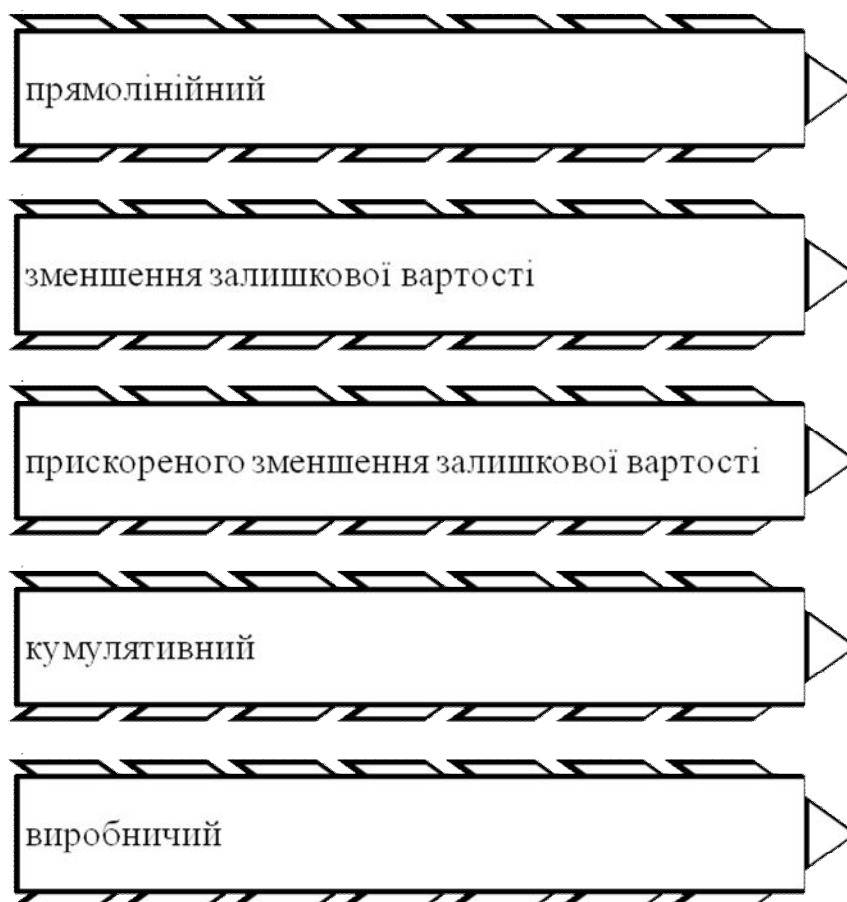


Рисунок 2.1 – Методи амортизації

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 Положення (стандарту) 7.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів нараховується у першому місяці використання об'єкта в

частці 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх списання з балансу внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Підприємством самостійнообирає метод амортизації з врахуванням максимально очікуваного отримання вигоди від його застосування. Даний метод може переглядається у разі зміни пріоритетівіншого способу отримання доходу від його експлуатації. Тоді нарахування амортизації за новим прийнятим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття відповідного рішення про заміну методу амортизації.

Проводиться нарахування амортизації кожний місяць. Річну суму амортизаціїпротягом періоду роботи нараховують підприємства з сезонним характером виробництва. Нарухування амортизації при застосуванніпрямолінійного та кумулятивного методів, а такожметодів зменшення залишкової вартості й прискореного зменшення залишкової вартості здійснюється шляхом ділення річної суми амортизації на 12 місяці.

Розпочинається процес нарахування амортизації з місяця, що є наступним за місяцем, коли об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Процес нарахування амортизації припиняється з місяця, що є наступним за місяцем, коли об'єкт основних засобів вибув.[13, с. 151].

Відображення суми нарахованої амортизації відбувається збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

Відповідно до пп.1 п.26 П(С)БО 7, прямолінійний метод говорить, що уся річна сума амортизації визначається застосуванням розподілу амортизованої вартості на очікуваний відрізок часу застосування об'єкта основних засобів. Даний метод забезпечує рівнозначний розподіл амортизації об'єкта на протязі усього визначеного терміну його використання [1].

Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Отже, при використанні прямолінійного методу величина амортизаційної вартості об'єкта рівномірно списується у відповідності до терміну його використання. Даний метод був створений на гіпотезі, що сума нарахованої амортизації прямо пропорційно залежить від тривалості використання об'єкта основних засобів.

При застосуванні даного методу виконуються умови, які зображені на рис.2.2

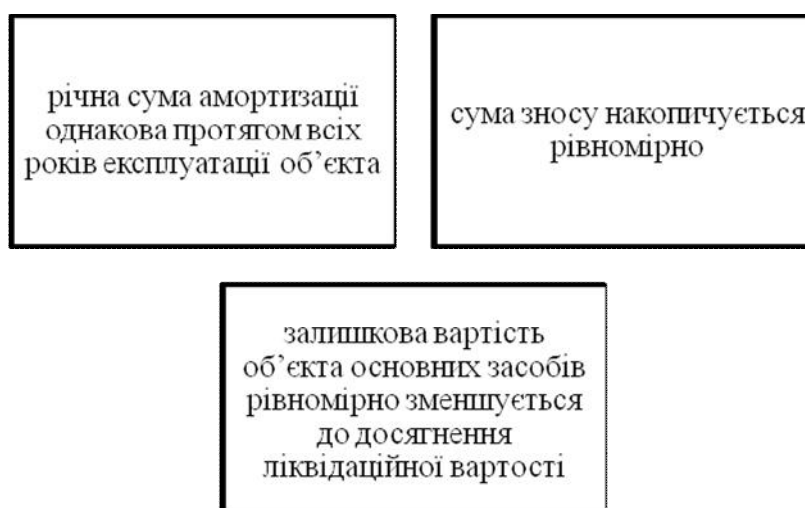


Рисунок 2.2 – Особливості прямолінійного методу

Разом з тим, метод прямолінійного списання має свої переваги і недоліки, які зображені на рис. 2.3

### Переваги

- простота розрахунку
- рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує порівнянність собівартості продукції з прибутком від його реалізації

### Недоліки

- не враховує моральний знос, розходження у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їхньої експлуатації і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Рисунок 2.3 – Переваги і недоліки прямолінійного методу

Нарахування річної суми амортизації за методом зменшення залишкової вартості здійснюється шляхом множенням залишкової вартості об'єкта, відображеної на початок звітного року чи початкової вартості на величину річної норми амортизації.

Величина річної норми амортизації розраховується як різниця між одиницею й результатом кореня ступеня відповідної кількості років корисного використання даного об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на початкову вартість об'єкта ОЗ (пп.2 п.26 П(С)БО 7) [1].

При цьому методі норма амортизації набагато вище, ніж при прямолінійному. Протягом усього терміну використання об'єкта, значення норми залишається незмінним.

З року в рік при даному методі постійно змінюється база для нарахування амортизації. Це дає змогу забезпечити прискорену амортизацію об'єкта протягом перших років його експлуатації.

Особливістю даного методу є те, що залишкова вартість ніколи не буде дорівнювати нулю. Цей метод заснований на думці, що новий об'єкт основних засобів змаже дати максимальну віддачу в перший рік його використання. Потім із року в рік його віддача буде зменшуватися. Відповідно, у першому році буде отримано більше вигоди, ніж у кожному наступному [2].

Одним із видів методу зменшення залишкової вартості є метод прискореного зменшення залишкової вартості. Річна сума амортизації за даним методом визначається шляхом множенням залишкової вартості об'єкта, відображеної на початок звітного року чи початкової вартості на величину подвоєної річної норми амортизації, яка обчислена виходячи з терміну корисного використання об'єкта (пп. 3 п.26 П(С)БО 7) [1].

Норма амортизації при впровадженні цього методу річна являє собою конкретну величину і застосовується до залишкової вартості об'єктів основних засобів. Найбільша сума амортизації за цим методом нараховується у перший рік експлуатації об'єкта основних засобів, а далі вона підлягає щорічному зменшенню.

Проте в останній рік експлуатації ОЗ суму річної амортизації необхідно визначати не за цією формулою, а як різницю залишкової вартості об'єкта на початок року. [3, с. 384].

Метод суми цифр років або кумулятивний метод базується на розрахунку кумулятивного коефіцієнта, який по суті є нормою амортизації. За цим методом сума річної амортизації розраховується шляхом множення вартості, яка амортизується, на розмір кумулятивного коефіцієнта (пп.4 п.26 ПБО 7) [1].

Кумулятивний коефіцієнт розраховується на кожен рік експлуатації об'єкта шляхом ділення обсягу років, які залишились до закінчення терміну використання основних засобів, на величину кількості років корисного використання даного об'єкта.

Сума років корисної експлуатації об'єкта – це сума порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт [4].

Таким чином, у перші роки експлуатації списується домінуюча частина вартості на початок, але відбувається це за рахунок зменшення норми амортизації. Проте повільніше відбувається зменшення залишкової вартості.

Залишкова вартість дорівнює ліквідаційній по закінченні останнього строку корисної експлуатації об'єкта [3].

При використанні виробничого методу нарахування амортизації здійснюється множення ставки амортизації на фактичний місячний обсяг виробництва продукції (пп.5 п.26 ПБО 7) [1].

На даний час це єдиний метод, сума амортизації визначається не розподілом на 12 річної суми амортизації, а безпосередньо.

Виробнича ставка амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на загальну величину продукції (робіт, послуг), яке підприємство очікує виготовити із застосуванням об'єкта основних засобів.

Для визначення даної ставки наявність інформації про термін корисного використання об'єкта не є необхідною.



Проте інформація про очікуваний обсяг виробництва, яка може бути представлена у вигляді як натуральних одиниць, так і в грошовому вигляді, є потрібною.

Норма амортизації може встановлюватися на штуку, тонну, гривню і т.д [5]. Переваги і недоліки даного методу зображені на рис.2.4

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Перевага цього методу є в тому, що він забезпечує максимально рівномірний (справедливий) розподіл амортизаційної вартості на виготовлену продукцію. Проте використання цього методу обмежено. Він застосовується насамперед для амортизації основного технологічного устаткування, по яких може бути визначений випуск продукції.</li> <li>• При застосуванні даного методу можна реально оцінити стан об'єкту основних засобів та сума амортизаційних відрахувань пропорційна обсягу випущеної продукції (товарів, робіт, послуг)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Основним недоліком цього методу є те, що в ряді випадків важко визначити сумарний виробіток об'єкта</li> <li>• Застосування методу обмежене тим, що не завжди можливо визначити виробничу потужність об'єкта протягом всього терміну його експлуатації</li> </ul>

Рисунок 2.4 – Переваги і недоліки виробничого методу

Нами були розглянуті усі методи нарахування амортизації основних засобів, що рекомендовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Виходячи з цього можна зробити висновки, які представлені на рис.2.5.

прямолінійному методу нарахування відповідають наступні фактори, що впливають на очікуваний спосіб отримання економічних вигод

- виробництво різномірної продукції
- рівномірна експлуатація об'єкта
- незначний моральний знос

методу зменшення залишкової вартості

- об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції
- швидкий фізичний і моральний знос
- необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів

кумулятивному методу

- об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції
- швидкий фізичний і моральний знос
- необхідність швидкого накопичення коштів для прискорення оновлення основних засобів

методу прискореного зменшення залишкової вартості

- об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції
- швидкий моральний та фізичний знос
- необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного оновлення основних засобів

виробничому методу

- об'єкт використовується для виробництва одного виду продукції або надання тих самих послуг
- строк корисного використання об'єкта безпосередньо визначається його ресурсом: кількістю випущених за його допомогою одиниць продукції т.п.
- нерівномірність експлуатації об'єкта
- кількість планової і випущеної продукції з його використанням надійно вимірюється
- роль морального зносу незначна

методу зменшення залишкової вартості

- не враховує строків експлуатації
- не враховує фізичного і морального зносу
- не враховує виробничих чинників використання основних засобів і розрахований тільки для цілей оподаткування

методу прискореної амортизації

- розрахований в основному для цілей оподаткування
- недопрацьований нормативно

Рисунок 2.5 – Узагальнені висновки щодо методів нарахування амортизації

### 3. Організація і методика обліку амортизації необоротних активів

Європейський вибір чекає від України приведення до бухгалтерських норм і принципів Європейського співтовариства бухгалтерського законодавства й обліку. Усім відомо, що в багатих і економічно розвинених країнах необоротні активи відіграють велику роль у діяльності підприємств.

У сучасності існує проблема щодо урегулювання методів нарахування зносу необоротних активів. Дана проблема є досить актуальною та уже понад десять років досліджується науковцями і практиками – економістами.

Не слід оминати питання й щодо того, які залишаються підходи до визначення:

- вартості, яка амортизується;
- об'єкта амортизації;
- методів нарахування амортизації та пов'язані з цим процесом питання.
- строків експлуатації необоротних активів;

Проблемами обліку та оподаткування амортизації були розглянуті багатьма вченими, зокрема: Довгополою Н., Мельник Т.Г., Гурою Н.О., Коблянською О.І., Бабічем В.В., Несторенком М. та ін., проте невирішеними все ж таки залишаються проблеми переоцінки та оцінки необоротних активів, розрахунок фактичного перенесення величини вартості засобів на вартість нового продукту, що в підсумку призводить до спотворення фінансового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності.

Основою для дослідження основних організаційних моментів щодо правильності ведення обліку на підприємствах та організаціях, є документи, які носять нормативно-правовий характер, де зазначені відповідні норми права суб'єктів господарювання.

Саме встановлення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку для усіх підприємств нашої державі і є основним завданням його законодавчого регулювання. Дані правила повинні гарантувати і захищати інтереси

користувачів фінансової звітності і визначення майбутніх перспектив та напрямків модернізації його з використанням принципів і стандартів, які є загальноприйняті у міжнародній практиці.

У відповідності до Плану рахунків та Інструкції по його використанню знос необоротних активів формується за такими групами необоротних активів:

- основні засоби,
- інші необоротні матеріальні активи,
- нематеріальні активи,
- довгострокові біологічні активи,
- інвестиційна нерухомість.

Амортизація МНМА та бібліотечних фондів може здійснювати нарахування в першому місяці користування об'єкта у форматі , який зображено на рис.3.1:

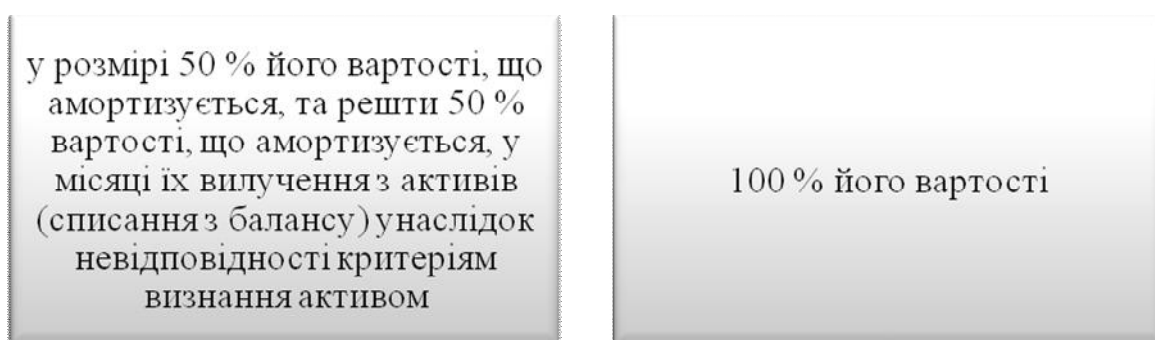


Рисунок 3.1 – Форми нарахування амортизації МНМА та бібліотечних фондів

У відповідності до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” для розрахунку амортизації активів може бути обрано один з методів, який використовується при нарахуванні амортизації основних засобів.

Амортизація може нараховуватися із застосуванням прямолінійного методу за неможливості визначення умов отримання майбутніх економічних вигод.

Довгострокові біологічні активіяхих на дату балансу неможливо визначити справедливу вартість, визнаються та відображаються за первісною вартістю з врахуванням втрат від зменшення корисності і суми їх зносу.

Метод нарахування амортизації інвестиційної нерухомості, який не суперечить П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", самостійно встановлюється підприємством.

Облік нарахованої амортизації ведеться на рахунку 13 "Знос необоротних активів", який призначений для узагальнення інформації про індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів і інформацію про нараховану амортизацію.

Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" має наступні субрахунки, які зображені на рис.3.2:



Рисунок 3.2 – Субрахунки рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"

Списання суми раніше нарахованої амортизації відображається по дебету рахунку 13, нарахування самої амортизації відображається по кредиту.

Списання величини нарахованої амортизації може здійснюватись випадках, які зображено на рис.3.3:



Рисунок 3.3 – Випадки списання раніше нарахованої амортизації

Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться в залежності від виду основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів.

Усі підприємства і організації, що є юридичними особами, амортизацію нараховують щомісячно.

На субрахунку 131 "Знос основних засобів"здійснюють узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби".Ана субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

Аналітичний облік за рахунком 13 ведуть в залежності від виду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

В залежності виду діяльності на суму нарахованої амортизації збільшуються витрати підприємства та знос основних засобів.

Облік амортизації безоплатно одержаних основних засобів можна вести двома способами, які зображені на рис.3.4:

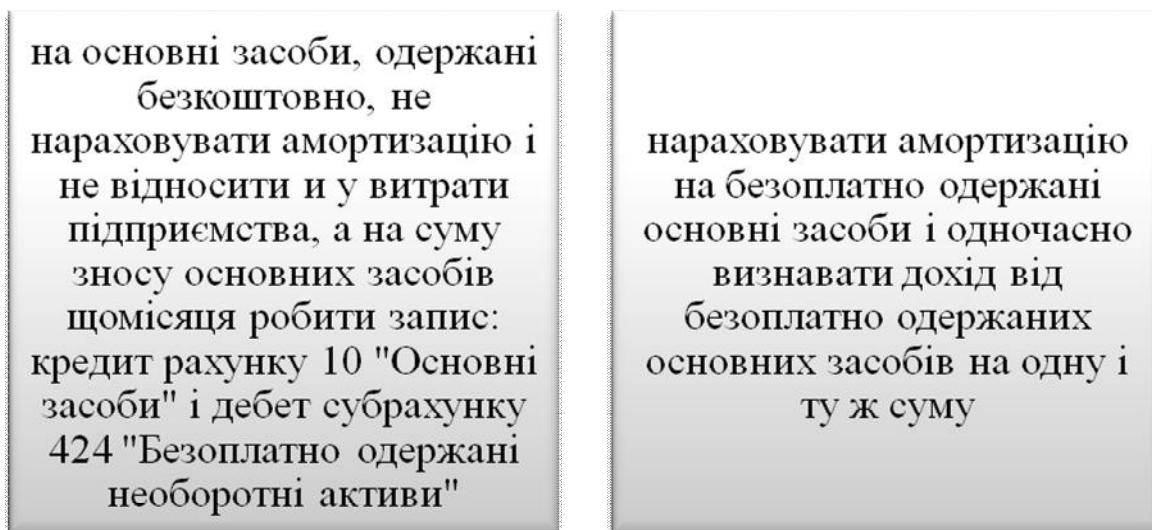


Рисунок 3.4 – Способи обліку амортизації безоплатно одержаних основних засобів

Сутність "амортизація" можна розглядати не просто як поступового перенесення вартості, а як джерело відновлення засобів праці, рівень їх зносу. У такому разі можна вказувати суму, на величину якої їх слід відновлювати. В економічних дослідженнях категорію "амортизація" використовують для досягнення різноманітної мети, варіанти якої зображено на рис.3.5:

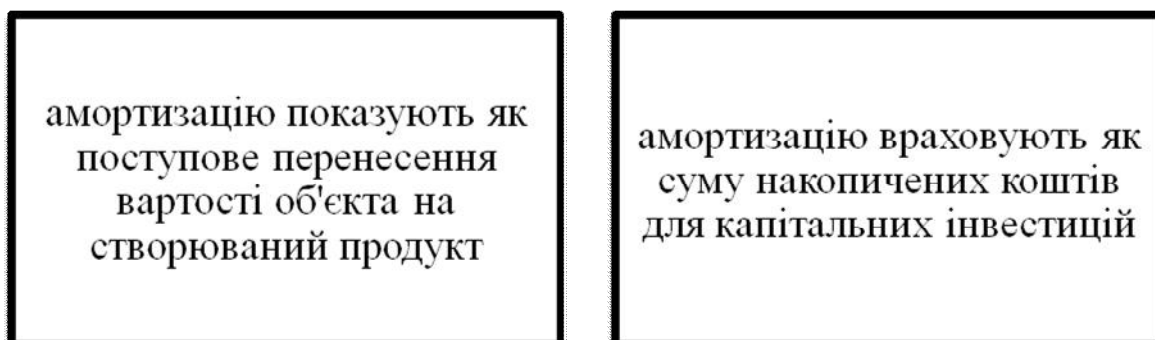


Рисунок 3.5 – Варіанти мети амортизації

У країнах з ринковою економікою амортизація розглядається лише як поступове перенесення вартості на новостворюваний продукт. Бухгалтерський облік в Україні характеризується використанням саме цього варіанту, що наведено на рис. 3.6

### Нарахування амортизації

- Дебет рахунків 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 97 "Інші витрати"
- Кредит рахунку 13

### Застосування 8 класу рахунків

- Дебет рахунку 83 "Амортизація"
- Кредит рахунку 13
- Дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 97, 99
- кредит рахунку 83 - віднесена амортизація на об'єкти обліку

Рисунок 3.6 – Нарахування амортизації

Немає значення, будемо чи не будемо застосовувати рахунок 83 "Амортизація" – суть і зміст від цього не зазнає змін.

Увітчизняній системі використовується спрощений варіант обліку нарахування амортизації (дебет рахунків – об'єкти витрат, і кредит рахунку 13), але він не дає можливості володіти інформацією про суми джерел на капітальні інвестиції за рахунок амортизаційного фонду.

Застосування механізму нарахування амортизації зі створенням амортизаційного фонду можна зробити шляхом використання Плану рахунків. Для потрібно до рахунку 42 "Додатковий капітал" відкрити субрахунок 427 "Амортизаційний фонд", який буде взаємодіяти з рахунком 39 "Витрати майбутніх періодів".



Тоді кореспонденція рахунків по нарахуванню амортизації зі створенням амортизаційного фонду зобразимо на рис.3.7:

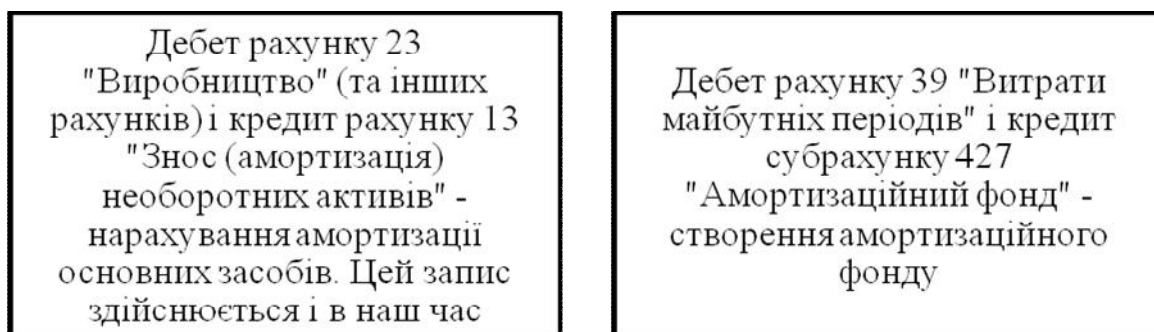


Рисунок 3.7 – Нарухування амортизації зі створенням амортизаційного фонду

Амортизаційний фонд зменшують міру оприбуткування придбаних основних засобів.

Примітки до річної фінансової звітності включають розділ XIII "Використання амортизаційних відрахувань". У цьому розділі потрібно показувати за звітний рік суму нарахованої амортизації та її використання по каналах, які зображено на рис. 3.8:



Рисунок 3.8 – Використання нарахованої амортизації

Нарахування амортизації здійснюються протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлює підприємство при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняють на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Під час визначення строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати аспекти, які зображені на рис.3.9:

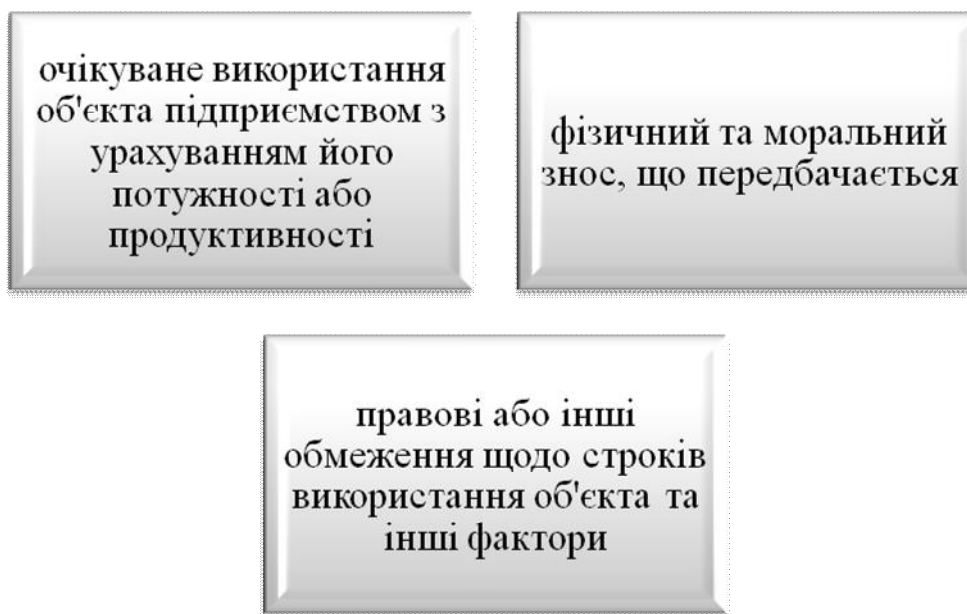


Рисунок 3.9 – Аспективизначення строку корисного використання об'єкта П(С)БО 7 "Основні засоби" наводить визначення термінів, які зображено на рис. 3.10:

---

Амортизація - систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання (експлуатації) необоротних активів.

---

Знос необоротних активів - сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

---

Вартість, яка амортизується - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

---

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів

Рисунок 3.10 – Терміни, які наведені в П(С)БО 7 "Основні засоби"

Підпунктом 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Податкового кодексу України визначено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які наведені на рис.3.11:

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

- група 1 - земельні ділянки (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (мінімально допустимі строки корисного використання – 15 років)
- група 3 - будівлі (мінімально допустимі строки корисного використання – 20 років), споруди (мінімально допустимі строки корисного використання – 15 років), передавальні пристрої (мінімально допустимі строки корисного використання – 10 років)
- група 4 - машини та обладнання (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 5 - транспортні засоби (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі) (мінімально допустимі строки корисного використання – 4 роки)
- група 7 - тварини (мінімально допустимі строки корисного використання – 6 років)
- група 8 - багаторічні насадження (мінімально допустимі строки корисного використання – 10 років)
- група 9 - інші основні засоби (мінімально допустимі строки корисного використання – 12 років)
- група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 13 - природні ресурси (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 14 - інвентарна тара (мінімально допустимі строки корисного використання – 6 років)
- група 15 - предмети прокату (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 16 - довгострокові біологічні активи (мінімально допустимі строки корисного використання – 7 років).

Рисунок 3.11 – Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів застосовуються шляхом врахування наступних умов.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені підпунктом 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Податкового кодексу України.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені підпунктом 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Податкового кодексу України, то для розрахунку амортизації застосовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

#### 4. Амортизація в аналітичній системі підприємства

Амортизація є однією з дискусійних та важливих та категорій. При вивченні сучасної науки, щодо єдиної точки зору при нарахуванні та відображенні амортизації в нашій державі, було засвідчено наявність багатьох проблем, насамперед теоретичного змісту.

В Україні термін "амортизація" є універсальним, тому що його використовують як в обліку основних засобів, так і у відображенні нематеріальних активів.

Залежно від того, чи є вони об'єктом амортизації, довгострокові матеріальні активи поділяють на три види, які зображені на рис.4.1:

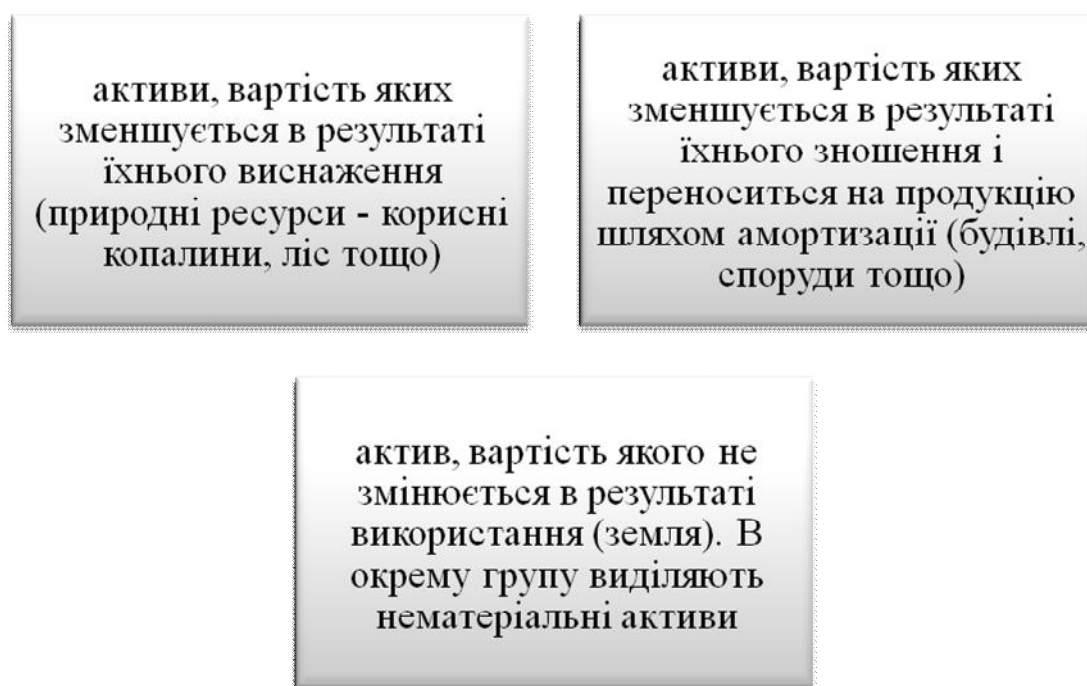


Рисунок 4.1 – Види довгострокових матеріальних активів

Отже, у закордонній практиці активи, які відносяться до амортизації, утворюють єдину групу - довгострокові активи. Довгострокові активи відображаються у балансі відповідно до МСФЗ за статтею "Власність, будівлі, устаткування", "Нематеріальні активи", "Корисні копалини". У різних країнах, наприклад, у Сполучених Штатах Америки, знос можна відобразити однією статтею по всіх активах, за якими він нараховується [13, с.95].

При введенні об'єкта в експлуатацію найважливішим є правильний вибір методу амортизації, та обов'язкове його зазначення в Наказі про облікову політику підприємства [5, ст.145.1.9]. Підприємства самостійно, встановлюють розміри амортизації, від якої залежить величина прибутку підприємства [2, п. 28].

Протевідсутні рекомендації про застосування лише одного методу нарахування амортизації або прямі заборони на застосування різних методів щодо одного з об'єктів основних засобів у стандарті.

Велике значення для забезпечення відтворення основних виробничих засобів має дослідження їхнього стану та використання. Це є важливим фактором, який підвищує ефективної діяльності підприємства.

На рис.4.2 зображено показники стану й ефективності використання основних засобів, які характеризують [2, 3]:



Рисунок 4.2 – Показники стану й ефективності використання основних засобів

До показників, які відповідають за забезпеченість підприємства основними засобами, належать:

- фондомісткість;
- фондоозброєність;

— коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства.

Фондомісткість є величиною оберненою до фондovіддачі. Даний показник розраховує вартість основних засобів на 1 гривню виготовленої продукції і показує забезпеченість підприємства основними засобами. За нормальних умов фондovіддача повинна збільшуватися, а фондомісткість – зменшуватися.

З метою визначення забезпеченості підприємства основними засобами розраховують рівень фондоозброєності праці. Останній знаходять як відношення величини вартості основних виробничих засобів до кількості працівників підприємства. Якщо рівень фондоозброєності збільшується - це є позитивним фактором. Коефіцієнт фактичної вартості основних засобів у власності підприємства обчислюється як відношення вартості основних засобів (за винятком суми зносу) до вартості майна підприємства.

Якщо коефіцієнт фактичної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства досягає позначки (0,2 - 0,3), то реальний виробничий потенціал підприємства буде дуже низьким і терміново потрібно шукати додаткові кошти для виправлення становища.

Стан основних виробничих засобів характеризують через такі коефіцієнти: зносу основних засобів; придатності; оновлення; вибуття (приросту) основних засобів [1, 2, 3].

Ефективність використання основних засобів характеризують такі показники: фондovіддача, рентабельність основних засобів, сума прибутку на одну гривню основних засобів. Фондовіддача є найбільш узагальненим показником, який показує реальну ефективність використання основних засобів.

Щодо визначення ефективності використання засобів, то абсолютним показником є сума прибутку на 1 грн. основних засобів. Формули розрахунку показників забезпечення стану й ефективності використання основних засобів та їхню характеристику наведено нарис.4.3.

Показник	Формула розрахунку	Характеристика
Фондомісткість	$\Phi_K / B_{\Pi}$	Характеризує забезпеченість підприємства ОЗ
Фондозброєність	$\Phi_K / Ч$	Показує величину основних засобів на працівника
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	$\Phi_3 / M$	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства
Коефіцієнт зносу ОЗ	$З_0 / \Phi_K$	Показує ступінь зносу ОЗ
Коефіцієнт придатності основних засобів	$1 - K_3$	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації
Коефіцієнт оновлення ОЗ	$\Phi_B / \Phi_K$	Показує частку введених ОЗ у загальній їх вартості
Коефіцієнт вибуття ОЗ	$\Phi_y / \Phi_K$	Характеризує інтенсивність вибуття ОЗ
Коефіцієнт приросту основних засобів	$(\Phi_B - \Phi_y) / \Phi_K$	Показує ступінь збільшення ОЗ у звітному періоді проти минулого періоду
Фондовіддача	$B_{\Pi} / \Phi_K$	Характеризує ефективність використання ОЗ. Відображає суму виробленої продукції на одну гривню ОЗ
Рентабельність ОЗ	$\Pi_{\sigma} / \Phi_K * 100\%$	Визначає ступінь використання ОЗ



Рисунок 4.3 – Формули розрахунку показників забезпечення стану й ефективності використання основних засобів

### Пояснення

- $\Phi_k$  - балансова вартість основних виробничих засобів
- $B_n$  - вартість виробленої продукції
- $\Phi_3$  - залишкова вартість основних виробничих засобів
- $M$  - вартість майна підприємства
- $\mathcal{C}$  - середньооблікова чисельність працівників
- $\Phi_y$  - вартість уведених основних виробничих засобів
- $\Phi_8$  - вартість виведених основних виробничих засобів
- $K_3$  - коефіцієнт зносу основних виробничих засобів
- $P_3$  - загальний прибуток підприємства

На сьогоднішній день актуальною залишається проблема в розробці і впровадженні загальної єдиної методики обліку амортизації на підприємствах.

Успішне її вирішення призведе до пришвидшення уніфікації, сприятиме вирішенню низки питань із застосування амортизаційної політики, набагато полегшить механізм застосування і сприятиме подальшій модернізації системи бухгалтерського обліку в Україні.

Поглиблений аналіз є одним із підходів до вирішення проблеми вибору та порівняння методів нарахування амортизації окремих підприємств.

При обиранні того чи іншого методу нарахування амортизації, підприємства повинні звертати увагу на переваги та недоліки кожного з представлених методів у певних виробничих умовах.

Порівняльний аналіз використовуваних методів нарахування амортизації також визначає їх вплив на структуру операційних витрат та питому вагу в них витрат амортизації.

На рис.4.4 зображено складові, які відіграють велику роль амортизації в процесі функціонування підприємства.

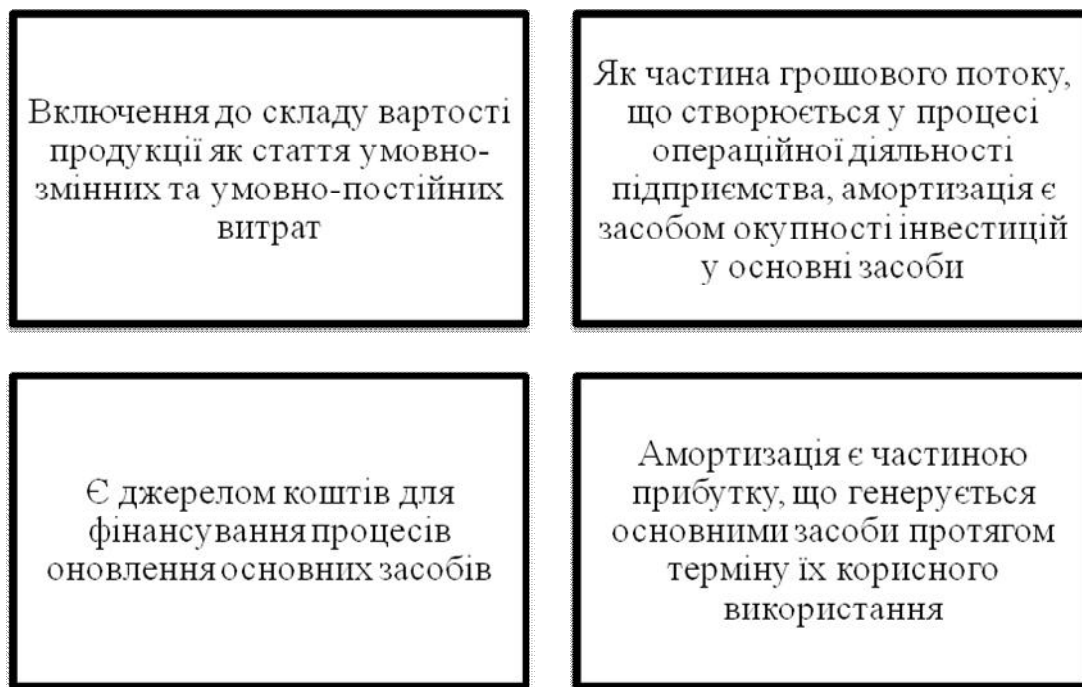


Рисунок 4.4 – Складові елементи амортизації

Отже, на сучасному етапі розвитку підприємництва важливими завданнями є вирішення проблемних питань щодо вибору окремими підприємствами відповідної методики нарахування амортизації і проведення радикальної, послідовної і комплексної амортизаційної політики, яка повинна розглядатися як чинник активізації інвестиційної діяльності в державі.

## Висновки

Відповідно до П(С)БО 7, амортизація — це систематичний та поступовий розподіл розміру вартості, яка амортизується, на протязі корисного строку використання даного активу. Вона показує процес поетапного списання вартості об'єкта в відрізок часу його корисного застосування та забезпечує процедуру дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат.

Для того, щоб відобразити в обліку суму амортизаційних відрахувань передбаченого використання рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

У відповідності до нашого законодавства та нормативно – правових документів амортизація здійснюється підприємствами відповідно до національної системи податкового обліку.

За допомогою різноманітності наукових праць, підручників та методичних рекомендацій сьогодні є можливість досконало використовувати будь-який напрямок бухгалтерського обліку національних стандартів. Тим більше, що облік основних засобів чітко описується у багатьох підручників з бухгалтерського обліку.

Треба підкреслити, що П(С)БО №7 надає можливість нарахування амортизації податковими методами, що як наслідок, приводить до різноманітних протиріч.

Основним питанням, яке найбільш турбує при застосуванні амортизаційної політики – який метод амортизаційних відрахувань обрати. Щоб дати відповідь на це питання потрібно детально розглянути усі методи та виявити фактори, що пов'язані з експлуатацією об'єктів основних засобів, бо чітких і точних рекомендацій по даному питанню у світі не існує. Обраний метод нарахування амортизації закріплюється приказом та відображається у обліковій політиці підприємства.

Можна зробити висновок, що амортизація – це процес відновлення розміру вартості основних засобів завдяки процесу виробництва продукції шляхом розподілу цієї вартості на продукцію, що виготовляється.

Амортизація – це відтворення основних засобів самими ж ними. Найкращим на нашу думку є пряmolінійний метод, тому що величину вартості об'єкта основних засобів списують фіксованими частинами на протязі усього періоду його експлуатації.

Таким чином, зробимо висновок, що полягає у наступному:

- амортизаційна політика перехідного періоду повинна органічно поєднувати директивні та ринкові важелі при посиленні останніх;
- принципи побудови амортизаційної системи влада нашої країни повинна регламентувати спеціальним Законом України “Про амортизацію”;
- нормативно затверджений порядок амортизацій повинен позбутися недоліків діючої методології.