

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

**Петрущак С.М.**

**«АМОРТИЗАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: МЕТОДИКА ТА  
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ»**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ОПДм-21  
Петрущак С.М.

---

підпис

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Шевчук О.А.

---

підпис

Дипломну роботу допущено до  
захисту:

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

В. о. завідувача кафедри

Починок Н.В.

---

**Тернопіль – 2018**

## АНОТАЦІЯ

Петрушак С.М. «Амортизація необоротних активів: методика та організація обліку і аналізу». – Рукопис. Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – «Облік і оподаткування». – Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2018.

У роботі досліджено економічний зміст і концепції нарахування амортизації, висвітлено її основні узагальнюючі функції, здійснено оцінку чинних методик обліку амортизації в Україні, уточнено визначення терміна «амортизація» після переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку.

Розроблено рекомендації щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві у вигляді річної відомості нарахування та використання сум накопиченої амортизації. На основі аналізу методів нарахування амортизації запропоновано їх класифікацію як методів пропорційного та прискореного нарахування, проведено їх обробку і подано в економіко-математичному вигляді.

## ANNOTATION

Petruhshak S.M. «Depreciation of fixed assets: methods and organization of accounting and analysis». – Manuscript. This research is to submit a Master of Economics on specialization 071 – Accounting and taxation – Ternopil national economic university. – Ternopil', 2017.

In this scientific work economical content and conceptions of depreciation cost determination are researched, its main summarizing functions are analyzed, the critical estimation of existing methodics of depreciation cost determination in Ukraine is made, the definition of the term «depreciation» is given after transfer to national standarts of economy. The recommendations regarding the improvent of the organization and management of the accountancy in an enterprise in the form of a specially developed annual report of accumulated depreciation and its use. Basing on detailed analysis of depreciation cost determination's methods it is proposed to arrange their classification as methods of proportional and accelerated depreciation cost determination.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>8</b>
1.1. Місце амортизації необоротних активів в економічній теорії.....	8
1.2. Обліково-правові принципи амортизації необоротних активів.....	14
1.3. Функції та завдання амортизації у діяльності підприємства.....	21
Висновки до розділу 1.....	28
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ.....</b>	<b>30</b>
2.1. Формування облікової та амортизаційної політики підприємства...	30
2.2. Методи нарахування амортизації та порядок їх застосування .....	37
2.3. Удосконалення організаційно-методичних положень обліку нарахування та використання амортизації.....	45
Висновки до розділу 2.....	54
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ НАРАХУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....</b>	<b>55</b>
3.1. Мета та завдання аналізу амортизації необоротних активів в управлінні підприємством.....	55
3.2. Оцінка практики застосування методів обчислення амортизації необоротних активів підприємствами.....	63
3.3. Аналіз стану необоротних активів та їх амортизації.....	68
Висновки до розділу 3.....	73
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>75</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>78</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>87</b>

## ВСТУП

На шляху до інтеграції і гармонізації України з країнами-членами ЄС виникає нагальна потреба в уніфікації існуючої системи бухгалтерського обліку, яка в сучасних умовах змінюється та удосконалюється відповідно до міжнародних стандартів. Разом з тим відповідних змін потребує облік та аналіз нарахування і використання амортизації.

Напрями та механізми удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі визначені Указом Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» [68, с.8]. Процес управління амортизаційною політикою з боку підприємства дозволяє впливати на його фінанси, а це визначає значущість процесу нарахування амортизації у контексті стратегічних завдань економічної розбудови України.

Між тим, в Україні відбувається скорочення обсягів капітальних інвестицій, при прогресуючому зростанні фізичного та морального зношування необоротних активів. З початку 90-х років відтворення засобів виробництва в Україні здійснюється у звужених масштабах. В умовах реформування економіки частка амортизаційних відрахувань у структурі витрат на виробництво продукції згідно зі Статистичним щорічником України постійно змінювалася і у 2017 році становила 6,6 %. Невелика частка амортизаційних відрахувань у собівартості продукції (послуг) означає скорочення можливостей забезпечення в Україні навіть простого відтворення, тобто зберігається тенденція звуження відтворення засобів виробництва. Значне падіння інвестиційної активності стало однією з основних причин недостатнього темпу економічного зростання в країні.

Значущість зазначеної проблематики та необхідність вирішення визначених питань обумовили вибір теми дипломної роботи і напрям наукового дослідження – облік і аналіз нарахування та використання амортизації. Дослідженню проблем обліку, оцінки необоротних активів і аналізу нарахованої амортизації значну увагу в своїх працях приділяли такі провідні вітчизняні науковці, як В.В. Бабич, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін,

А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Ю.І. Осадчий, П.Т. Саблук, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та інші. Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації, дослідження тенденцій обсягів її нарахування і закономірностей відтворення необоротних активів зробили зарубіжні вчені: М.Ф. Ван Бреда, Глен А. Велш, А. Гроппеллі, Дж. Рамсі Мак-Куллох, К. Маркс, Белверд Е. Нідлз, Ейсан Нікбахт, Елдон С. Хендріксен. Проте питання вибору методів нарахування амортизації, її впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, використання нарахованої амортизації як фінансового джерела досліджені недостатньо.

Метою роботи є подальше удосконалення науково-методологічних і практичних засад обліку, аналізу нарахування й використання амортизації для забезпечення раціонального та ефективного управління фінансово-економічною діяльністю підприємства.

Для досягнення мети передбачено вирішення таких завдань:

- уточнено існуючу концепцію та зміст понять «амортизація», «знос» і «зношування», розкрито взаємозв'язки між ними;
- досліджено сутність відтворення та роль амортизації як джерела внутрішнього інвестування необоротних активів підприємства;
- визначено функції амортизації та фінансового механізму здійснення амортизаційної політики на рівні підприємства і країни та їх вплив на інвестиційні процеси;
- систематизовано й узагальнено міжнародний та вітчизняний досвід щодо критеріїв оцінки існуючих методик обліку амортизації, особливостей амортизаційної політики зарубіжних країн;
- проведено економіко-статистичний аналіз методів нарахування та використання амортизації підприємствами України;
- здійснено класифікацію і подано в економіко-математичному вигляді загальноприйнятні методи нарахування амортизації та їх порівняльна оцінка за даними конкретного підприємства.

Об'єктом дослідження є чинна система обліку нарахування амортизації в

Україні.

Предметом дослідження обрано економіко-організаційний механізм обліку і аналізу нарахування та використання амортизації підприємствами.

Методи дослідження. Дослідження виконувалось із застосуванням діалектичного методу та системного підходу до аналізу проблем амортизації. Достовірність висновків підтверджено обраними загальнонауковими засадами і фундаментальними положеннями, які включають методи системного і порівняльного аналізу, синтез практики застосування підприємствами методів нарахування та розмірів використання амортизації. Для реалізації методичних підходів використано статистичні та економіко-математичні методи, зокрема аналітичного групування, статистичних таблиць, графіків, моделювання тощо.

Теоретичні та методологічні аспекти дослідження ґрунтуються на працях українських і зарубіжних авторів; законодавчих, нормативних та інструктивних документах і положеннях, що діють в Україні. Інформаційною базою виконаного дослідження стали статистичні дані, результати вибіркового обстежень підприємств України, які проводились Державним комітетом статистики України.

Практичне значення одержаних результатів полягає в: можливості використання підприємством ТОВ «Пивоварня «Опілля» запропонованої узагальнюючої методики нарахування амортизації; розробці конкретних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і управління амортизацією на підприємстві; використанні внесених пропозицій щодо вдосконалення амортизаційної політики підприємства в ув'язуванні з основними фінансово-економічними показниками його діяльності.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Місце амортизації необоротних активів в економічній теорії

В умовах світового економічного розвитку велика увага приділяється проблемі гармонізації бухгалтерського обліку, тобто вмінню вести розмову із різними суб'єктами господарювання та країнами спільною економічною мовою. Це прискорить процес зближення з різними країнами, дозволить чітко та однозначно розуміти всіма країнами-партнерами облікову термінологію, що сприятиме подоланню негативних ефектів в економічних оцінках, порівняннях та взаємовідносинах, дозволить уникнути різних варіантів при організації обліку та формування звітності. На сьогодні Україна продовжує виконувати Програму діяльності Кабінету Міністрів «Відкритість, дієвість, результативність». Щоденні дії уряду, як й записано у Програмі діяльності, спрямовуються на створення умов для наближення до стандартів Європи в усіх сферах суспільного життя. Динамічно розвиваються відносини країни із ЄС [86, с.3].

Ці й інші напрямки удосконалення економіки України дали нові можливості усьому керівництву підприємства, але й вимагають від них відповідної реакції, тобто дієвого аналізу структури фінансово-економічної діяльності, пошуку внутрішніх фінансових резервів, додаткових знань щодо актуальної законодавчої бази і економічних процесів амортизації.

Як відомо, у фінансово-економічній діяльності підприємств важливу роль відіграють наступні показники, як: амортизація (знос) необоротних активів, фінансовий механізм управління якими трансформувався в сучасних умовах господарювання.

Поняття «амортизація» в перекладі з латинської «amortisatio» означає погашення. Таким чином, амортизація – це процес перенесення авансової

вартості усіх видів необоротних активів на вартість продукції (товарів, робіт) з метою повного відновлення вартості таких засобів за період їх функціонування [19, с.438].

Для з'ясування поняття зносу та амортизації досліджено погляди різних науковців, що містяться в економічній літературі, і розглянута роль таких категорій в сучасних економічних умовах як в Україні, так і з застосуванням міжнародного досвіду.

Амортизація історично виникла приблизно одночасно із промисловим капіталом і застосовувалися у промисловому, а потім у сільськогосподарському виробництві й торгівлі не одну сотню років. За цей час причини, які її породили, були ґрунтовно забуті. Проблема амортизації досліджувалася ще в 1826 році британським науковцем Мак-Куллохом Дж. Р. [1, с.181-182], який констатував, що амортизація застосовується власниками для інвестицій у справу нового капіталу. Його теорію про амортизація як джерело нагромадження тільки при розширеному відтворенні, спростував Маркс К. У науковому творі «Теорія додаткової вартості» він висунув список найважливіших положень з теорії амортизації, відзначивши, що амортизація є джерелом розширеного відтворення не тільки при розширеному, але й і при звичайному відтворенні [46, с.533-544].

Економісти Малишев І.В. і Хорунжий Л.А. в працях [45, с.183; 87, с.123] досліджують амортизацію, як частину вартості необоротних активів, що повинна бути перенесена на виробничі витрати. Але, це визначення недостатньо точно відображає сутність амортизації. Не зовсім зрозумілим є те, як саме відбувається процес перенесення вартості.

Необхідно відзначити, що в зарубіжній науковій літературі існувала колізія між поняттями амортизації, зносу, зношування. Зокрема у 1943 р. Асоціація міжнародних бухгалтерів (АМБ) Англії проаналізувала усі смислові значення дефініції «амортизація» (depreciation) й відзначила, що «термінологічної плутанини можна було б уникнути, якби термін «amortization» використовувався замість «depreciation» [84, с.332]. Проте цей термін уже зайняв велике місце в професійному лексиконі бухгалтерів. Науковці



Хендріксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. [84, с.338] визначають поняття терміну «амортизація» (depreciation) як «засіб розподілу вартості активу на увесь час його функціонування». Тобто мова йде про амортизацію необоротних активів.

Науковці Велш Глен А., Шорт Деніел Г. в праці [13, с.425] поняття «амортизація» (amortization) використовують, коли мова йде про амортизацію необоротних нематеріальних активів. В науковій роботі вони зробили посилання на визначення процесу нарахування зносу (depreciation) з позиції Американського інституту дипломованих бухгалтерів (АІДБ). АІДБ розглядає амортизацію як «обліковий метод, який має своєю ціллю систематичний та раціональний розподіл суми, що є купівельною вартістю матеріальних (відчутних) довгострокових активів за мінусом їх ліквідаційної вартості (якщо вона ідентифікована) протягом усього визначеного періоду корисного використання таких активів» [13, с.426].

Проте, доцільно звернутися до поняття «метод». Метод (від грецького «methodos» – шлях дослідження) – спосіб досягнення будь-якої мети, сукупність прийомів. Іншими словами, метод обліку – це сукупність способів та прийомів, за допомогою яких діяльність підприємств відображається в системі обліку. Як наслідок, визначення, сформовані цими американськими ученими, не відповідають в повній мірі сутності амортизації. Проте позитивним у їх поглядах є визначення, що ґрунтується на оцінці, термінах служби або виробничому потенціалі певного активу.

Науковці Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. [52, с.206] вважають, що матеріальні активи довготривалого використання, окрім землі, мають обмежений період експлуатації, на який здійснюють вплив такі два фактори, як: фізичний фактор (матеріальний чи фізичний знос); моральний фактор (науково-технічний знос).

Фізичний чинник пов'язаний з безпосередньою участю необоротних активів у виробничому процесі та залежить від: тривалості їх використання, обсягу виконаних робіт, особливостей технологічного процесу; якості обслуговування необоротних активів; кваліфікації робітників і їхнього ставлення до основних засобів у процесі застосування. На думку науковців [52,

с.201] на фізичний знос (амортизацію) впливають ще й природні чинники (вітер, сонце, вплив кліматичних, сейсмічних умов тощо), що призводять до мінімізації первісної вартості необоротних активів. Моральний чинник проявляється у виникненні завдяки науково-технічній революції більш досконаліх зразків обладнання й інших видів довгострокових активів, що потребує ліквідації застарілих об'єктів. Поява більш досконаліх видів обладнання з підвищеною продуктивністю або якістю робить доцільною є заміна діючих необоротних активів ще до їх повного фізичного зносу.

«Знос (знецінення) – зменшення вартості майна порівняно з вартістю нового майна». Окрім того, є поділ зносу за ознаками появи. Це – фізичний, функціональний та економічний (зовнішній) знос.

Доцільно розглянути види зносу більш деталізовано. Фізичний та функціональний знос може бути таким, що легко усувається, й таким, що не усувається, або усунення його є недоцільним. Фізичний знос – це знос, зумовлений частковою або повною втратою початкових технічних і технологічних характеристик об'єкта оцінки. Функціональний знос – це знос, обумовлений частковим або повним зменшенням початкових споживчих характеристик об'єкта оцінки. Економічний (зовнішній) знос – це знос, обумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших чинників на об'єкт оцінки.

На жаль, у сучасних науково-економічних працях недостатньо приділена увага проблемам амортизації взагалі та її методів нарахування. Наукові праці з амортизації зустрічаються вкрай рідко, не інтегровані повністю до вимог сучасного фінансового обліку.

Одні науковці (К. Маттерн, Б. Райзберг та Л. Лозовський) вважають, що амортизація – це грошовий вираз зносу, інші (П. Безруких, Л. Соріна, М. Молдованов) розглядають амортизацію як процес перенесення вартості зносу на собівартість готової продукції, (Елдон Хендріксен, Міхаел Ван Бреда) стверджують, що амортизація – це методичний прийом бухгалтерського обліку. Усі трактування дефініції амортизації залишились на рівні науковців вчених 50-

60-х років ХХ століття, що не відповідає сучасності і, безумовно, вимагає нового визначення.

На виконання статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26, с.35] було введено в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [64, с.35] для створення єдиних принципів бухгалтерського обліку необоротних активів та формування фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами. Тому доцільно більш деталізовано розглянути зміст міжнародних стандартів у частині визначення амортизації. Міжнародними стандартами обліку МСБО 4 «Облік амортизації» [50, с.131-137], МСБО 16 «Облік основних засобів» [50, с.351-374] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [50, с.983-1031] у фінансовій звітності підприємства передбачено відображення амортизації, яка нарахована як систематичний розподіл сум активу, виходячи із періоду його корисного використання. У випадку нематеріального активу або гудвілу, як правило, застосовують поняття «amortisation» замість «depreciation» [50, с.1198].

Стандарти були сформовані Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). В листопаді 1999 р. Рада КМСБО прийняла рішення вилучити МСБО 4, оскільки це є предметом МСБО 16. Цим стандартом регулюються такі важливі питання теорії і методології обліку необоротних активів, як визначення часу визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, встановлених щодо них. МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід застосовувати для розрахунку амортизації необоротних активів.

Єдиною вимогою є те, що метод нарахування амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі на протязі періоду корисного використання активу або його продуктивності. Наприклад, якщо вантажний автомобіль застосовується з метою доставки вантажів замовнику, його амортизацію доцільно нараховувати на основі інформації про пробіг в кожному звітному періоді.

Відповідно до МСБО 38 підприємство самостійно може вибирати метод нарахування амортизації на основі очікуваної форми споживання економічних

вигод, втілених в цьому активі. Якщо цю форму достовірно ідентифікувати не є можливим, для визначення амортизації застосовують прямолінійний метод. Термін корисного застосування необоротного активу не може перевищувати двадцять років.

У наукових працях [12, с.359] учених-економістів (Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В., Осадчий Ю.І., Сопко В.В., та ін.) розкривається зміст поняття зносу та амортизації в сучасних умовах, тобто після переходу вітчизняних підприємств на національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

В українській нормативній літературі відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.33] надано наступне визначення зносу та амортизації. «Знос необоротних активів – сума амортизації об’єкта необоротних активів з початку його застосування. Амортизація – систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного застосування (експлуатації)».

Фундаментальною основою нарахування амортизації необоротних активів є те, що процес їх функціонування, пов’язаний із збереженням протягом значного часу (більше року) натуральної форми цих засобів з одночасною зміною вартості, потребує визначення величини зносу. Ця величина демонструє обсяг мінімізації первісної вартості необоротних активів під час їх експлуатації. строк корисної експлуатації необоротних активів є періодом, протягом якого підприємство передбачає застосовувати відповідний об’єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку очікується отримати від його застосування. Для відшкодування частки зношених необоротних активів кожний власник здійснює амортизаційні наоахування. При встановленні норми амортизації, яка на пряму залежить від строку корисного застосування активу, його вартості і методу амортизації, необхідно виходити з економічно обгрунтованих середніх термінів функціонування необоротних активів, необхідності забезпечення повного або часткового відшкодування їх вартості, враховувати чинники їх техніко-економічного старіння. Чинники, які впливають на норми амортизації необоротних активів, детально розглянуто в параграфі 1.2. Під час

використання необоротних активів відбувається їх поступове зношення. Тому за інших однакових умов знос тим більший, чим інтенсивніше та довше експлуатуються необоротні активи. Через це до складу витрат необхідно включати суми, які відшкодовують більшу частину вартості необоротних активів відповідно до ступеня їх зношеності за певний звітний період. Зношена частина необоротних активів щомісяця відноситься до поточних витрат діяльності у формі амортизаційних відрахувань. За економічною природою й призначенням амортизація є джерелом відтворення, придбання нових об'єктів основних засобів та для заміни уже вибулих.

## **1.2. Обліково-правові принципи амортизації необоротних активів**

Актуалізація проблеми несвоєчасної заміни або поновлення необоротних активів на підприємствах здійснює вплив на економіку України та обумовлює необхідність аналізу сутності капіталізації, відтворення та пошук актуальних напрямів збільшення основного капіталу в сучасних умовах.

Сучасна економічна теорія розглядає капіталізацію у ракурсі перетворення частки нерозподіленого прибутку в основний капітал підприємства, тобто використання її на розширення виробництва (збільшення основних виробничих засобів підприємства тощо). Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» записується або сума прибутку, яка реінвестована у діяльність підприємства, або сума непокритого збитку. Реінвестований прибуток – прибуток після сплати усіх податків, який повторно інвестується (повертається) у підприємство, а не виплачується його власникам чи засновникам у вигляді дивідендів.

Тому відправним пунктом цих економічних перетворень доцільно вважати збільшення основного капіталу за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку. Цей процес в графічній формі подано на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Кругообіг основних виробничих засобів суб'єкта господарювання

Загальноприйнятими шляхами збільшення основного капіталу підприємства є залучення зовнішніх інвестицій у формі коштів або безпосередньо активів, або застосування для цього кредитів комерційних банківських установ. Проте, для вирішення вищенаведеної проблемної ситуації до теперішнього часу поза увагою залишався пошук внутрішніх резервів підприємства. Одним з внутрішніх резервів збільшення прибутку та основного капіталу підприємств (за рахунок капіталізації) є застосування прискорених методів амортизації необоротних активів. Таку можливість суб'єкти господарювання одержали з 1 липня 2000 року завдяки введенню в дію ПС(Б)О 7 «Основні засоби» [64, с.34]. На необхідності використання зазначених методів амортизації звертається увага і в Указі Президента України про Концепцію амортизаційної політики суб'єктів господарювання [68, с.3].

Отже, актуальним на сьогодні є розгляд потреби широкого застосування методів прискореної амортизації у практичній діяльності суб'єктів господарювання як джерела пошуку їх внутрішніх резервів (за рахунок власних коштів) для збільшення капіталу.

Науковці ХХ століття не дають однозначного трактування дефініції капіталу. Англійський економіст Хікс Джон, наприклад, визначав капітал як

сукупність товарів (робіт) виробничого призначення [85, с.79-80, с.265]. Тобто, він продовжив по суті традиційні погляди, висловлені Марксом К., Бем-Баверком Є. і Маршаллом А. В загальному іноземні економісти в тлумаченні капіталу єдині у тому, що розглядають його як певну цінність чи благо, що приносить його власнику дохід впродовж тривалого періоду. Важливим у їхніх поглядах щодо сутності капіталу є те, що всебічно розкривається матеріально-речовий зміст цієї категорії, а також, пов'язують капітал із різними чинниками виробництва, із процесом одержання доходу.

У даний час достатньо розповсюдженою є так звана теорія ризику. В її основі лежить тези про те, що для діяльності суб'єктів господарювання потрібні визначені засоби, які можуть принести дохід, але вони можуть бути і безповоротно втрачені. У відповідності з думкою Самуельсона П. найманий працівник ризикує лише втратою роботи, а підприємець ризикує позбутися капіталу. Він стверджував, що «ті особистості, які звалюють ризик на свої плечі, повинні отримуватися за це в сумі позитивну величину премії за ризик, чи певні прибутки» [69, с.224]. В такий спосіб прибуток розглядається як певна нагорода за ризику, що зазнав власник капіталу (підприємець).

Першою основною господарської діяльності, без якої вона узагалі не є можлива, виступає наявність засобів виробництва та висококваліфікованих працівників. Тому грошових коштів у суб'єкта господарювання має бути достатньо для того, щоб організувати достатньо ефективно виробництво, дохід від якого перевищуватиме втрати. Та частина капіталу, що трансформується у засоби виробництва та в процесі праці не змінює величини загальної вартості, прийнято називати фіксованим капіталом.

Натомість частину капіталу, що трансформується у робочу силу й в процесі виробництва змінює вартість (оскільки робоча сила відтворює еквівалент своєї вартості), доцільно називати змінним капіталом. З позиції процесу праці складові частини капіталу відрізняються як об'єктивні і суб'єктивні чинники, як засоби виробництва та робоча сила, а також, з погляду процесу збільшення вартості вони класифікуються як фіксований і змінний капітал.

Суспільство повинне перманентно виготовляти матеріальні блага. Воно не може припинити здійснювати господарську діяльність, як і не може полишити споживання. При усякому ладі суспільних відносин процес відтворення повинний перманентно відновлятися та повторюватися. Існують два види відтворення: просте та розширене.

Просте відтворення відповідає стану виробництва, у час коли виготовлені продукти лише відшкодовують втрачені засоби виробництва та предмети особистого споживання. Натомість, просте відтворення основних виробничих засобів праці здійснюється у таких формах:

- 1) Заміна зношених або застарілих необоротних активів.
- 2) Капітальний ремонт діючих необоротних активів.

Джерелом фінансування зазначених форм простого відтворення необоротних активів є накопичена сума амортизації. Розширене відтворення відповідає стану розвитку виробництва, коли суспільство не лише відшкодовує спожиті матеріальні блага, але й виготовляє додаткові засоби виробництва та предмети особистого споживання.

Як наслідок, додаткова вартість виступає як одне з важливих джерел розширення виробництва суб'єктів господарювання. Застосування частини додаткової вартості на розширення виробництва називається нагромадженням капіталу (капіталізацією). При розширеному відтворенні частина додаткової вартості використовується на збільшення розмірів виробництва. Отже, частина додаткової вартості приєднується до колишнього капіталу суб'єктів господарювання, тобто накопичується.

Таким чином, основний капітал (дещо застаріле поняття) – це та частина капіталу, яка цілком та багаторазово приймає участь у виробництві товару, переносить свою вартість на новий продукт частиками (у міру зношення). До основного капіталу відносять ту частину авансованого капіталу, яка втілюється в засобах праці (споруди, машини, устаткування, інструмент). Перенесення частини вартості основного капіталу на новий продукт здійснюється за рахунок амортизаційних відрахувань необоротних активів.



Відповідно, амортизація основного капіталу – це заміщення в грошовій формі зношеної частки засобів праці з поступовим перенесенням їх вартості на продукцію (послуги), що виробляється. Відрахування на заміщення вартості зношеної частини основного капіталу прийнято визнавати амортизаційними відрахуваннями. Законодавчо регламентований річний процент заміщення вартості зношеної частки основного капіталу прийнято називають нормою амортизації.

Потреба в оновленні основних виробничих засобів (необоротних активів) при ринкових відносинах визначається передусім конкуренцією на ринку. Саме конкуренція спонукає суб'єктів господарювання здійснювати прискорене перенесення вартості необоротних активів праці за рахунок методів прискореної амортизації з метою наступного інвестування коштів в придбання більш досконалого устаткування, впровадження нових технологій та іншого удосконалення основних необоротних активів.

Науково-технічна революція, яка у даний час відбувається у виробництві матеріально-технічних засобів, обумовила появу необоротних активів, в основу яких покладені сучасні досягнення в галузі ІТ. Такі засоби дають змогу здійснювати зберігання, оброблення та обміну інформацією протягом всього операційного циклу виготовлення продукції суб'єктом господарювання, а інколи й в подальшому процесі її експлуатації.

Слід зауважити, що швидкість, з якою на зміну існуючим необоротним активам, продукованим на такій основі, приходять новий – більш продуктивний, якісний, здатний виробляти продукцію (надавати послуги) із новими властивостями, який набагато перевищує швидкість фізичного зносу існуючих засобів виробництва. Економічна теорія розглядає такий факт, як одну із ключових складових згаданої категорії, що розширює зміст поняття «капітал» в сучасних умовах. наведена особливість вимагає перегляду й норм амортизації, та проміжків періоду застосування виробничих засобів, тому що існуючі вимоги розроблялися стосовно застарілих матеріально-технічних засобів. Вирішити це можна за допомогою застосування методів прискореної амортизації. Тобто, іншою особливістю сучасного розуміння поняття основного

капіталу є зміна погляду на методи його оновлення та зростання вагомості нетрадиційних методів, які дозволили б це робити значно швидше.

У розвинутих країнах уряд сприяє заміні підприємствами необоротних активів до їх повного фізичного зносу. Наприклад, у США ще в 1981 році уряд установив нові терміни амортизації: для транспортних засобів – 3 роки, виробничого устаткування – 5 років, будівель і споруд – 10 років. За період з 2007 року по 2017 рік, в умовах реформування економіки України, частка амортизаційних відрахувань у структурі витрат на виробництво продукції згідно Статистичних щорічників України за 2016 та 2017 рр. [76, с.103; 77, с.92] постійно змінювалася в дуже широкому діапазоні (рис. 1.2.). Падіння показника відбувалося під час глобальної фінансової кризи 2008 року та масових протестів про політики держави у 2014 році, що пояснюється падінням виробництва продукції.

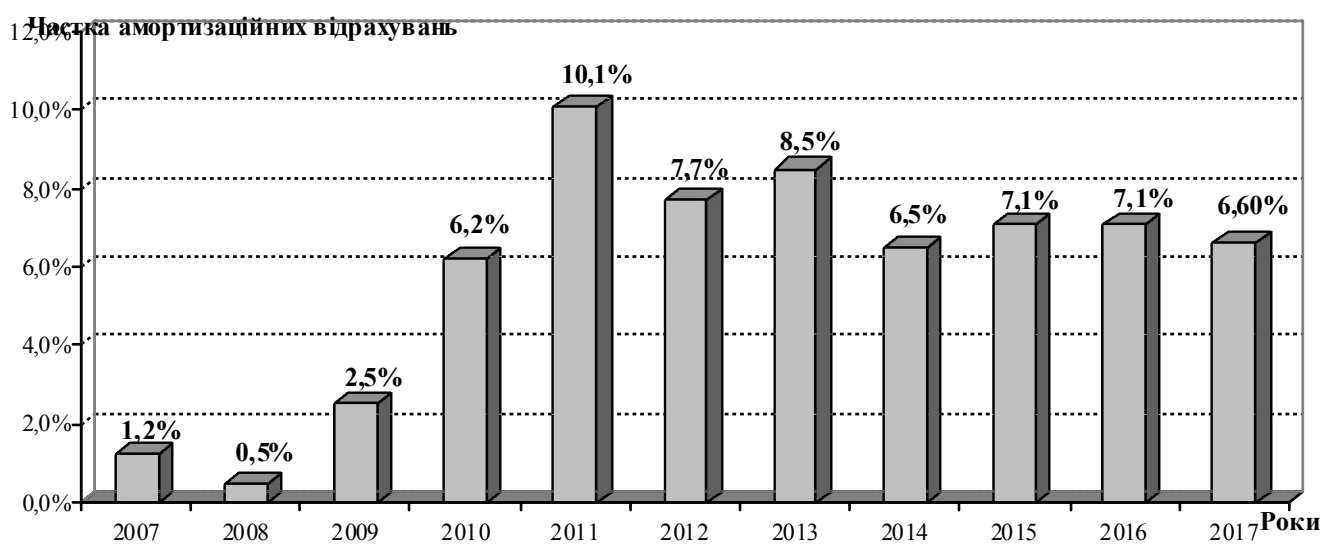


Рис. 1.2. Частка амортизаційних відрахувань у структурі витрат на виробництво продукції в Україні за роками (%)

Невелика частина амортизаційних відрахувань у собівартості продукції (робіт, послуг) відображає унеможливлення навіть простого відтворення в Україні, тобто зберігається загальна тенденція до звуження відтворення засобів виробництва, що виражається у поступовому зростанні фізичного та морального зносу необоротних активів. Це загострює проблему технічного

відновлення необоротних активів, тому що їх стан значно залежить від обсягів інвестицій в основний капітал та від розміру амортизаційних відрахувань, які є основним джерелом внутрішніх резервів процесу інвестування. Обсяг амортизаційних відрахувань перманентно скорочується за рахунок мінімізації загальної залишкової вартості необоротних активів. На сучасному етапі суб'єктам господарювання важливо використовувати методи прискореної амортизації, для того щоб за рахунок капіталізації накопиченого прибутку мати можливість швидко модернізувати чи замінювати морально / фізично застарілі основні виробничі засоби.

Доцільно розглянути більш детально інструменти амортизаційної політики, функції та роль амортизації у фінансовій системі суб'єкта господарювання. Перехід на нові ринкові умови функціонування, запровадження комерційних основ в діяльність суб'єктів господарювання, приватизація державних підприємств потребують зважених підходів до формування фінансових резервів. Зокрема, сьогодні збільшується важливість прибутку, амортизаційних відрахувань та позичкових коштів у формуванні фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Усе це заставляє підприємство виявляти ініціативу та креативність. Раціональне використання амортизаційної політики на підприємстві є визначальною ланкою його фінансового управління, й це дає змогу керівництву швидко розширити виробництво або створити новий напрям бізнесу.

Зміст амортизаційної політики суб'єктів господарювання та держави складає взаємодія економічних категорій та важелів, які діють через функції амортизації. Це досягається у процесі оптимізації розподілу чи перерозподілу національного доходу як на мікро-, так і на макроекономічному рівні, тобто на рівні підприємств та на загальнонаціональному рівні. На макроекономічному рівні фінанси підприємств забезпечують створення фінансових ресурсів країни через бюджет та позабюджетні фонди. На мікроекономічному рівні під фінансовими ресурсами доцільно розуміти грошові кошти, що є в підприємства. У сучасній економічній літературі відсутнє єдине трактування функцій амортизації. Зокрема, Косова Т.Д. в праці [37, с.159-160] розглянула

чотири функції: відтворювальну, розподільчу, стимулюючу та фіскальну. Вона досить стисло характеризує кожну з чотирьох функцій. Відтворювальну та розподільчу функції вона розглядає відповідно до амортизаційного фонду. Дослідження продемонструвало, що у сучасних умовах планової системи економіки створювався амортизаційний фонд як джерело відновлення вартості необоротних активів, що залишаються у розпорядженні підприємства. Стимулююча функція проявляється, на думку науковця, як «створення умов для прискорення темпів науково-технічної революції», а фіскальна функція визначена як «елемент податкової політики» [37, с.159].

Науковці Орлова В.К., Сенчішак С.В. у науковій праці [55, с.360-362] обумовили дві функції амортизації. Але, вони не дають назву двом функціям амортизації [55, с.362], а тільки визначають їх зміст:

- першої як «виведення з оподаткування витрат, понесених на купівлю необоротних активів»;
- другої як перетворення необоротних активів в оборотні унаслідок нарахування амортизації.

Таке різноманіття в класифікації функцій амортизації за формою, та змістом знано ускладнює застосування фінансового механізму управління амортизацією суб'єктів господарювання. Як наслідок, виникає необхідність в такій класифікації, яка б узгоджувалась з чинним законодавством.

### **1.3. Функції та завдання амортизації у діяльності підприємства**

У відповідності до Концепції амортизаційної політики [68, с.4] амортизація виконує такі узагальнюючі функції: фіскальну та економічну. Податкова (фіскальна) функція виявляється через податкову амортизацію, яка є елементом податкової політики держави. Фіскальна амортизація за суттю – це пільга для суб'єктів господарювання, які інвестують капітал в розширення виробництва, купівлю виробничих засобів і підтримку їх у належному стані.

Але, ця пільга розтягується на значний часовий період, у зв'язку з чим підприємство не може забезпечити конкурентоспроможність в умовах динамічного ринку, але однаково: значення фіскальної амортизації складно переоцінити.

По-перше, амортизації підлягають затрати на купівлю необоротних активів з моменту введення їх в експлуатацію. Амортизація не нараховується, наприклад, на вартість необоротних активів, отриманих безкоштовно.

По-друге, амортизації підлягають затрати на проведення ремонту необоротних активів протягом звітного періоду, їх модернізацію та інші витрати для поліпшення необоротних активів, які було включено до складу витрат виробництва та обігу.

По-третє, значно підвищено норми амортизаційних відрахувань. Вони встановлені у відсотках до балансової вартості кожної з груп необоротних активів на початок звітного (податкового) періоду за 16 групами. Платник податків може самостійно приймати рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норми, визначених у цьому пункті. Також необхідно зазначити, що вказане рішення, прийняте платником податків до початку звітного податкового року, не може бути змінене протягом такого року та доводиться до відома фіскального органу разом із поданням декларації за перший квартал звітного року.

У Податковому кодексі подана диференціація необоротних активів (табл. 1.1), яка після прийняття кодексу, суттєво наблизилася до амортизації за даними фінансового обліку. Податковим кодексом також визначено мінімальні строки їх використання для нарахування амортизації.

Проте, запровадження з Податковим Кодексом нових вимог до нарахування амортизації необоротних активів вимагає від підприємств

застосування згаданого вище, так званого, мінімально дозволеного терміну корисного використання для кожного об'єкта необоротних активів.

Таблиця 1.1

Класифікація груп необоротних активів для цілей нарахування амортизації та мінімально допустимі строки їх корисного використання відповідно до Податкового кодексу України [60]

<i>Групи</i>	<i>Строки використання (років)</i>
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з Будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Підприємство повинно віднести необоротний актив до однієї із шістнадцяти груп, встановити термін корисного використання таким чином, щоб він не перевищував норми, визначені Податковим Кодексом. Це не є значною проблемою для суб'єкта господарювання. Проблемні моменти розпочинаються тоді, коли мінімальні терміни корисного використання, закладені законодавством, значно не співпадають із строками реального використання відповідних об'єктів. Така ситуація досить часто зустрічається у діяльності підприємств, що значно зменшує роль амортизації у процесах оновлення необоротних активів. Це призводить до зменшення темпів оновлення, і, як результат, в цілому мінімізує конкурентоздатність національної економіки. На базі сучасного німецького та російського класифікаторів, а також на основі національного досвіду у сфері обліку та аудиту необоротних активів підприємств удосконалено затверджену Податковим Кодексом класифікацію необоротних активів за групами, а також запропоновано нову ознаку класифікації із вказанням рекомендованих мінімальних термінів використання таких активів.

Враховуючи глобальні економічні реформи, запроваджені Податковим Кодексом з II кв. 2011 року, змін аналогічних по масштабу навряд можна буде побачити в законодавстві протягом ще, як мінімум,

семи-десяти років. Таким чином, подані зміни, хоч і передбачається, що будуть суттєвими, проте ґрунтуватимуться на наявних основах сучасної амортизаційної політики, а тому - не потребують суттєвих змін у обліковій політиці суб'єкта господарювання, тривалого освоєння обліковим персоналом, принципового оновлення програмного забезпечення.

Значним недоліком діючого законодавства є досить велика кількість груп необоротних активів та неефективний їх розподіл за групами. Уже зазначалося, що склад груп необоротних активів в бухгалтерському та податковому обліку сьогодні практично ідентичний. Така система має єдиний беззаперечний плюс – відсутність необхідності двох паралельних і прямо не пов'язаних одна з одною систем класифікації необоротних активів. Однак, теперішня класифікація прямо скопійована з Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби» і Плану рахунків бухгалтерського обліку і оптимізована для потреб бухгалтерського обліку. Схематично діюча і запропонована нова схеми розподілу необоротних активів наведені на рис. 1.3.

Натомість податковий облік у його сучасному вигляді поділяє необоротних активів на виробничі і невиробничі, і вже ця єдина відмінність робить неможливою повну уніфікацію їхнього розподілу у двох видах обліку. Розуміючи недоцільність і неможливість повної заміни наявної



класифікації, ми пропонуємо модернізувати наявну систему таким чином, щоб вона більш повно задовольняла потреби бухгалтерського і податкового обліку.

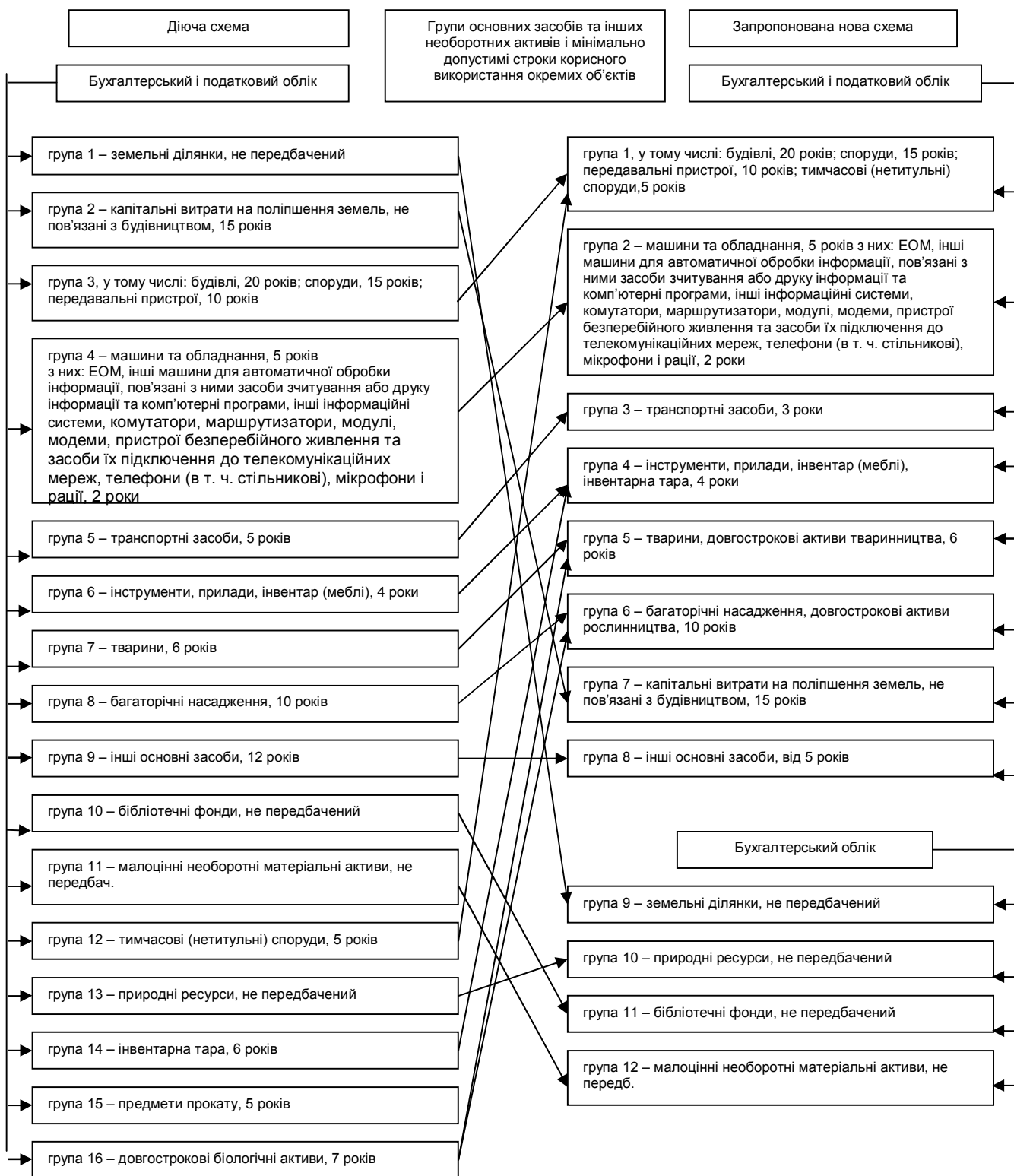


Рис. 1.3. Запропонована класифікація основних засобів

Пояснимо сутність запропонованих реформ. Як можна побачити, запропонована нова схема розподілу передбачає в сумі 12 груп необоротних активів, замість наявних сьогодні шістнадцяти. Крім того, групи поділено на 2 блоки: вісім містять основні засоби, що обліковуються одночасно в бухгалтерському і податковому обліку, чотири – ті, облік яких доцільно вести лише в бухгалтерському обліку. Щоб уникнути чергових потрясінь, загальну структуру поділу основних засобів збережено, хоча більшість об'єктів тепер потраплять в інші номери груп, ніж раніше. Це зроблено з метою оптимізації та спрощення обліку. Очевидно, вести його за восьми групами у податковому обліку зручніше, ніж за шістнадцятьма. Наповнення груп розподілене таким чином, щоб більшість об'єктів попадали в групи з першої по четверту, які в сумі з урахуванням встановлених законом мінімально допустимих строків корисного використання містять вісім підгруп, і фактично повторюють наповнення чотирьох груп основних фондів, що існували до ухвалення податкового кодексу.

Економічна функція амортизації виявляється через механізм економічної амортизації і полягає в тому, що завдяки амортизації кошти з необоротних активів перетворюються в оборотні. Ця функція амортизації безпосередньо витікає з бухгалтерського (фінансового) обліку. З початку липня 2000 року відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.36] амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). У підрозділі 1.1.

відмічалось, що знос – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання. При зростанні суми амортизації (зносу) у поточному періоді чистий дохід підприємства зменшується, а надходження (грошовий потік) збільшуються.

Амортизація згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [62, с.52] та п. 30 П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.35] відноситься до складу витрат. Підприємства самостійно, завдяки амортизаційній політиці, встановлюють розміри економічної амортизації, від якої залежить величина прибутку підприємства. Згідно п. 29 П(С)БО 7 [64, с.35] амортизація нараховується щомісяця. Розглянемо більш докладно фінансовий механізм функціонування економічної амортизації та залежність її розміру від амортизаційної політики підприємства. Підприємство наказом про облікову політику самостійно встановлює вартісні ознаки необоротних матеріальних активів, на підставі чого ці засоби будуть віднесені до складу дорогоцінних чи малоцінних. Амортизація дорогоцінних необоротних матеріальних активів (основні засоби) буде нараховуватися із застосуванням одного з п'яти методів економічної амортизації або з використанням норм і методів, передбачених податковим законодавством. Норма амортизації необоротних активів і звідси річна величина амортизації по кожному окремому основному засобу залежить в основному від трьох факторів: їх вартості, терміну функціонування і методу нарахування величини амортизації в одиницю часу. Норма амортизації визначає якісну й кількісну характеристику процесу амортизації. Фінансовий механізм управління економічною та податковою (фіскальною) амортизаціями в умовах діючого законодавства України наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Фінансовий механізм управління економічною та податковою амортизаціями необоротних активів

Зазначимо, що інструментами амортизаційної політики є: для підприємства – це норми амортизації та методи амортизації; для держави – це норми амортизації, методи амортизації та вартість основних фондів.

Введення та обґрунтування двох узагальнюючих функцій амортизації, встановлення об'єктів амортизації, а також інструментів амортизаційної політики дозволили виявити розбіжності між економічною та податковою амортизаціями.

Ці розбіжності полягають в наступному. Економічна амортизація у бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.35], яким визначено, що амортизація нараховується на всі об'єкти необоротних активів (крім землі і незавершених капітальних інвестицій) із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

При виборі одного з п'яти методів, рекомендованих П(С)БО 7 «Основні засоби», передбачається, що підприємства самостійно встановлюють термін корисного використання необоротних активів, виходячи з якого обчислюється норма амортизації. Також підприємства можуть застосовувати норми і методи

нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством. Амортизаційні відрахування є важливою ланкою впливу на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства, однією з найбільш важливих складових витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладень.

## **Висновки до розділу 1**

Проведене у розділі дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

1. У зарубіжній практиці використовують термін «амортизація», коли мова йде про амортизацію нематеріальних активів, а термін «знос», коли мова йде про амортизацію необоротних активів. В Україні термін «амортизація» є універсальним, тому що він застосовується як для обліку основних засобів, так і нематеріальних активів.

2. Амортизаційна політика в Україні в сучасних умовах має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості суб'єктів господарювання у розширенні виробництва за рахунок капіталізації прибутку. Це вимагає від держави дотримання курсу на поступове зниження податкового тиску, вдосконалення методики визначення терміну використання необоротних активів і норм амортизації та надання підприємствам дійсної можливості використання прискорених методів амортизації відповідно до податкового законодавства.

3. Амортизація необоротних активів, як складова фінансових ресурсів підприємства, виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що полягає у виведенні з оподаткування витрат на придбання необоротних активів, та економічну, що полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації. За податковою функцією амортизація не відноситься до валових витрат і нараховується щокварталу. За економічною функцією амортизація відноситься до складу витрат і нараховується щомісяця.

4. Удосконалено схему класифікації необоротних активів для цілей нарахування їх амортизації, що є більш сучасною, зручною та придатною для використання, ніж діюча на даний час. Для податкового обліку передбачається виділяти лише вісім замість шістнадцяти груп основних засобів, причому переважна кількість їх буде віднесено до перших чотирьох груп. Така класифікація жодним чином не позначилося на якості розподілу основних засобів, навпаки, певний перерозподіл їх за групами зробив класифікацію більш логічною.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

#### 2.1. Формування облікової та амортизаційної політики підприємства

Орієнтація на Європейські економічні процеси потребує від України приведення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку до норм та принципів ЄС. Тому процеси уніфікації та удосконалення системи бухгалтерського обліку нашої країни зі застосуванням міжнародних стандартів, вибору оптимального методу амортизації необоротних активів є актуальними і сьогодні. Визначення напрямів і механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинник активізації інвестиційної діяльності в державі є ключовою проблемою Концепції амортизаційної політики [68, с.7].

Про необхідність подальшого удосконалення амортизаційної політики в країні вказує Фукс А.Е. у науковій праці [83, с.83]. Науковець провів оцінку відношення до нової системи амортизації з боку менеджменту підприємств, та цей критичний аналіз діючої системи амортизації виявив певні переваги та недоліки системи амортизації, яка міститься в положенні стандарті бухгалтерського обліку «Основні засоби» [64, с.33]. Костенко В.В. у науковій праці [38, с.73] відобразив недоліки та переваги існуючої системи нарахування амортизації, ідентифікував проблему оцінки необоротних активів, тобто грошового виразу їх вартості, та відзначив, що амортизаційна політика призвела до трансформації амортизації в податкову знижку. На думку автора, амортизація від тепер не є складовою витрат виробництва чи збагачення. Окрім того, науковець подав пропозиції щодо оптимізації обліку необоротних активів стосовно приведення їх визначення у Інструкції і класифікаторі відповідно до їх економічної природи.

Житний П. у науковій праці [21, с.15] запропонував концептуальний підхід до формування амортизаційної політики підприємства, який дасть змогу об'єднати інтереси як окремих господарюючих суб'єктів так й держави.

Зокрема автор запропонував розподіляти суму амортизації на постійну (нормативну) та змінну частини. Змінну частину науковець називає комерційною амортизацією, що не пов'язана із функціонуванням засобів праці і тому є негативним економічним явищем. Для ослаблення її впливу пропонується оподатковувати змінну частину амортизації. Тоді при випуску готової продукції низького попиту суб'єкта господарювання змушені або не збільшувати норму амортизації (за рахунок використання прискорених методів нарахування), або платити податок за перевищення нормативного показника. Також пропонується оподатковувати нормативну і змінну частини амортизації при використанні засобів праці (необоротних активів) після завершення їх нормативного терміну експлуатації.

Деякими науковцями [82, с.208-209] пропонується оподатковувати майно підприємства, яке залишається у використанні після повного погашення, тобто припинення нарахування амортизації необоротних активів. Така зміна амортизаційної політики підприємства допоможе стимулювати відновлення корисності необоротних активів, завдяки реальному визначенню підприємствами термінів їх використання.

Проблемі амортизаційної політики з позиції держави та підприємства приділено значну увагу у працях [5, с.133; 8, с.33] науковців (Білик І.А., Борисенко М.А. тощо), в яких запропоновано науково-обґрунтовані рекомендації та пропозиції щодо удосконалення методики визначення зносу, виділила шляхи удосконалення обліку амортизації необоротних активів та нематеріальних активів.

Проте актуальним залишається ґрунтоване дослідження показників та факторів, що впливають на здійснення раціонального підходу до пошуку підприємством методів амортизації та терміну корисного використання об'єктів необоротних активів з врахуванням очікуваної корисності від використання цих об'єктів.

Підприємства отримали можливість самостійно визначати амортизаційну політику, керуючись п. п. 23, 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.33]. На рис. 2.1. подано показники, які встановлені керівником підприємства у наказі про



облікову політику. Це є терміном корисного використання та усі фактори, які доцільно враховувати при його визначенні; ліквідаційна вартість; ціновий критерій для ідентифікації необоротних матеріальних активів як малоцінних чи дорогоцінних. Ці показники вибираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічної корисності від використання необоротного активу.



Рис. 2.1. Показники, які необхідні для нарахування амортизації необоротних активів, що встановлюються наказом про облікову політику

Керівництву підприємства при визначенні терміну корисного використання кожного об'єкта необоротних активів доцільно врахувати очікувані потужність та продуктивність об'єкта, його фізичний та моральний знос, правові або схожі обмеження щодо експлуатації. Також цей термін визначається, виходячи із корисності об'єкта необоротних активів. Тому для конкретного об'єкта він може бути й коротшим, ніж нормативний (технічний тощо) термін корисної експлуатації.

Досить важливим є оптимальне визначення тривалості амортизаційного періоду (доцільного терміну застосування) конкретних видів необоротних активів із врахуванням багатьох факторів, зокрема, загальної фізичної довго тривалості використання й економічності, капітального ремонту необоротних активів, умов їх використання, часу настання техніко-економічного старіння,

потенційних темпів оновлення, доцільності застосування методу прискореної амортизації тощо.

Суб'єкту господарювання доцільно також врахувати кошти, які можна одержати від продажу (ліквідації) необоротного активу після завершення строку його експлуатації – тобто ліквідаційну вартість.

У наказі про облікову політику керівництво підприємства визначає ціновий поріг для віднесення матеріальних необоротних активів до малоцінних чи дорогоцінних. Тобто, керівництво затверджує розмір вартості активу, у залежності від якого необоротний матеріальний актив буде віднесенитися до групи необоротних активів, чи інших необоротних матеріальних активів. Облік основних засобів (дорогоцінних необоротних матеріальних активів) ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Згідно з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.34] визначені методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується щомісяця за такими варіантами:

- 1) В першому місяці використання об'єкта у розмірі 100% вартості, що амортизується.
- 2) В розмірі 50% вартості, що амортизується в перший місяць використання, а решта 50% – у місяці їх вибуття зі складу активів.
- 3) Прямолінійним методом.
- 4) Виробничим методом.

Більш детально облік інших необоротних матеріальних активів розглянутий науковцями (Назарбаєва Р.; Твердомед А тощо) у працях [51, с.7;80, с.24].

У П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.33] визначено перелік методів, за якими можна здійснювати щомісячне нарахування економічної амортизації необоротних активів, тобто дорогоцінних необоротних матеріальних активів. Це – прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий та інші. На відміну

від П(С)БО 7 міжнародний стандарт МСБО 16 не містить конкретного переліку методів, які доцільно застосовувати при розрахунку амортизації необоротних активів. Єдиною вимогою є те, що метод нарахування амортизації має дотримуватися однієї спільної мети: забезпечення систематичного і раціонального розподілу купівельної вартості необоротного активу нарахуванням амортизації протягом усіх майбутніх періодів його застосування. Проте кожний метод передбачає визнання витратами відповідного звітного періоду різних частин амортизаційної вартості, яка підлягає розподілу.

Суб'єкт господарювання може застосовувати також норми і методи, передбачені податковим законодавством. На думку науковців [91, с.32], надання прав підприємствам самостійно вибирати системи податкової чи економічної амортизації не має аналогів у світовій економіці. Вони проаналізували увесь комплекс умов, які супроводжують амортизацію, зокрема тривалість амортизаційного періоду, економічно раціональний строк служби засобу праці, порядок переоцінки його вартості тощо.

Сукупність перелічених елементів й утворює систему амортизації, що ґрунтується на будь-якому з чинних методів економічної амортизації і за певних умов може виявитися прискореною, неприскореною чи сповільненою. Зокрема, при встановленні підприємством знижених термінів корисного застосування необоротних активів усі методи економічної амортизації стають прискореними.

Науковці Голов С.Ф. і Костюченко В.М. в праці [14, с.128] запропонували переглянути перелік методів амортизації необоротних активів, вибір яких вони обумовили, посилаючись на МСБО 16. Зазначені методи автори класифікували за часом використання, кількістю одиниць та проілюстрували їх на наочних прикладах. Оскільки МСБО 16 не дає чіткого переліку методів амортизації, в дослідженні запропонована трансформована класифікація, у якій враховані сукупності методів амортизації необоротних активів за часом використання (методи рівномірної і прискореної амортизації) та кількістю одиниць (виробничий), що рекомендовано застосовувати в Україні (рис. 2.2.).

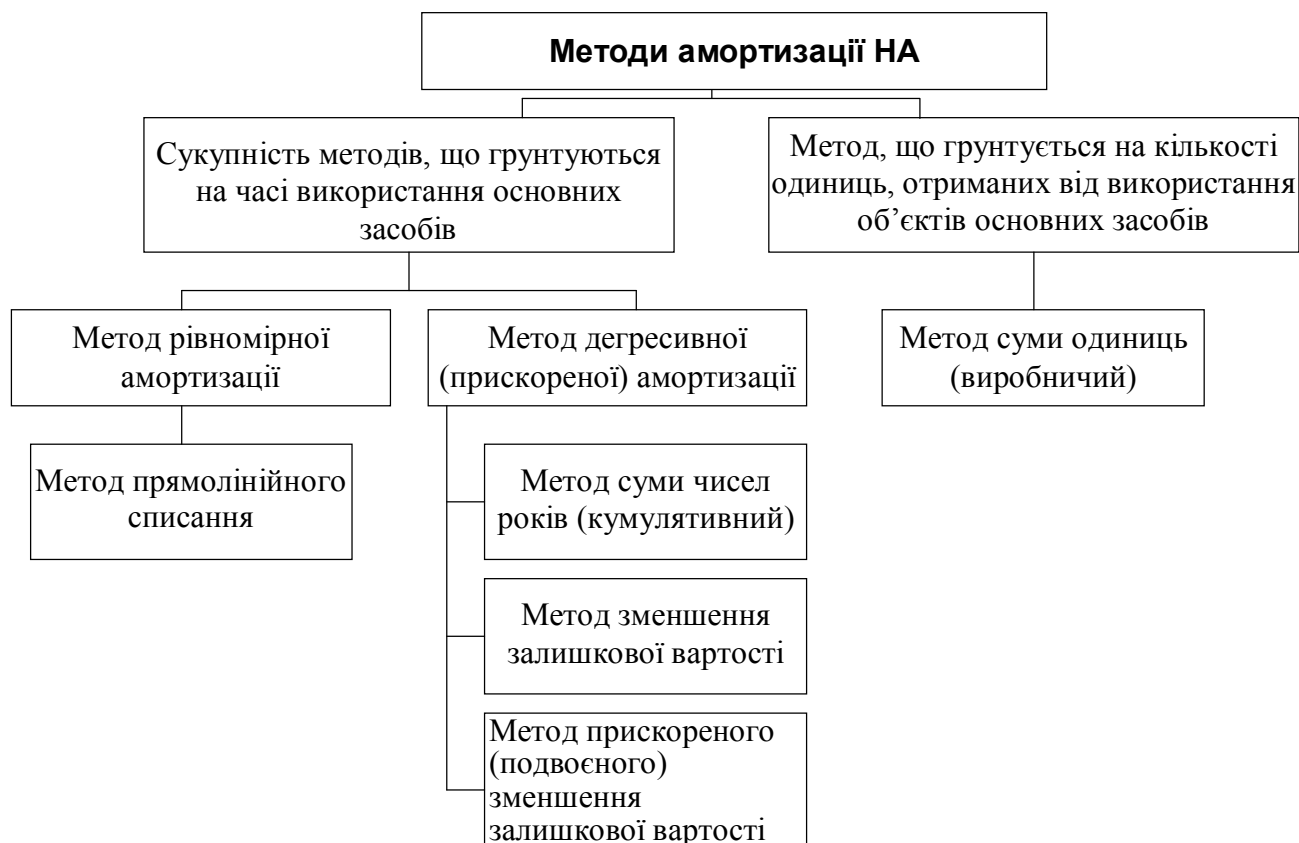


Рис. 2.2. Класифікація методів економічної амортизації необоротних активів за часом використання та кількістю одиниць

Дослідження продемонструвало, що усі зазначені сукупності методів амортизації необоротних активів добре класифікуються за напрямками пропорційного та прискореного нарахування (рис. 2.3.).

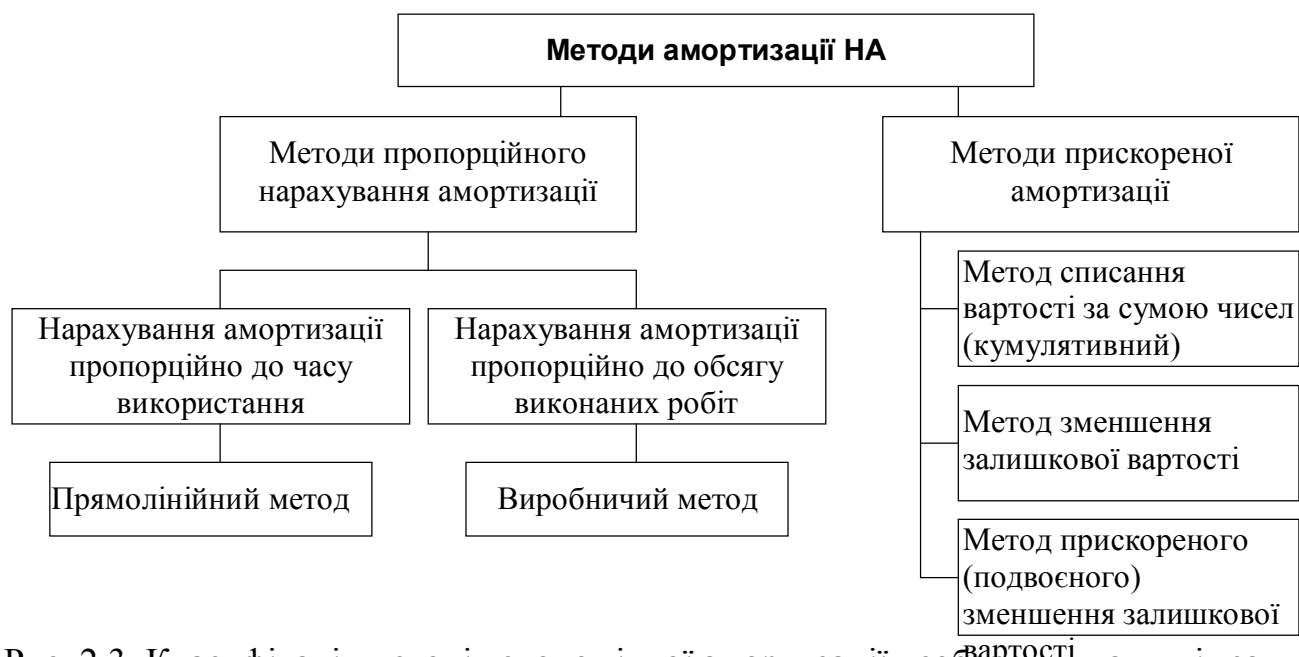


Рис. 2.3. Класифікація методів економічної амортизації необоротних активів за напрямками пропорційного та прискореного нарахування

Пархоменко В.М. у науковій праці [58, с.63] відзначив, що методи амортизації (виробничий і залишкової вартості) досить часто можуть збігатися із методами податкової амортизації, але взагалі між економічною та податковою амортизаціями існують значні розбіжності.

Застосування лише податкового методу визначення амортизації для облікових цілей не дає очікуваного ефекту об'єднання податкових інтересів з економічними та не ліквідує потреби у здійсненні двох паралельних видів обліку тому, що облікова і податкова бази для визначення амортизації можуть відрізнитися. Це означає, що відрізняються також суми амортизації. Справа в тому, що який би метод обчислення амортизації не був обраний, облік необоротних активів насправді залишається один – бухгалтерський, а те, що вимагає Державна фіскальна служба, – це вже не облік, а розрахунок з декількох послідовних арифметичних дій, який може вміститися в крайньому випадку – на чотирьох листках (за кількістю груп основних фондів). Необхідно зауважити, що і в обліку відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.33] використовується термін «основні засоби» [60]. Тому суб'єкти господарювання, виконуючи вимоги директив Мінфіну та Фіскальної служби, змушені користуватися різною термінологією, тобто вести одночасно облік нарахування амортизації та складати окремо фінансову та податкову звітність, що разом суттєво ускладнюють роботу бухгалтерії і вимагають значних втрат часу. Отже, процедура нарахування амортизації необоротних активів вимагає більш деталізованого дослідження з метою уніфікації механізмів обліку та звітності, а також розроблення єдиної методики, яка б дозволила суб'єкту господарювання прийняти ефективне управлінське рішення, обрати оптимальний метод амортизації та організувати ефективний облік необоротних активів.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації стосовно методів нарахування амортизації нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [65]. Цим положенням визначено, що підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації, виходячи з

умов отримання майбутніх економічних вигод при застосуванні відповідних методів нарахування амортизації згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.34].

Виникає необхідність у проведенні аналізу усіх методів нарахування амортизації, які можуть використовувати українські підприємства згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.34] та визначити їх переваги і недоліки.

## **2.2. Методи нарахування амортизації та порядок їх застосування**

Досить простим способом для обчислення амортизації є прямолінійний метод. Пропорційне нарахування амортизації необоротних активів відповідно до запропонованої класифікації може здійснюватися за методами нарахування амортизації пропорційно до часу застосування та до обсягу виконаних робіт.

*Нарахування амортизації пропорційно до часу застосування необоротного активу*

Нарахування амортизації (зносу) методом прямолінійного та рівномірного списання пропорційно до часу застосування необоротного активу (рівномірна амортизація) досягається переважно завдяки методу прямолінійного списання.

У випадку використанні методу прямолінійного списання вартість об'єкта необоротних активів списують однаковими частками протягом всього періоду його експлуатації.

Зміст рівномірного методу полягає у тому, що витратами звітного періоду визнається майже завжди однакова частина купівельної вартості активу (за вирахуванням визначеної ліквідаційної вартості) упродовж усього визначеного терміну корисного застосування такого активу.

Нарахування амортизації методом прямолінійного чи рівномірного списання пропорційно до часу застосування доцільно здійснювати за формулою (2.1):

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Термін експлуатації}}, \quad (2.1)$$

де різниця між первісною та ліквідаційною вартостями складає амортизаційну вартість.

Перевагами такого методу є простота обрахунку та рівномірність розподілу суми амортизації між звітними періодами, що і забезпечує зручне зіставлення собівартості готової продукції з доходом від її реалізації.

Недоліками зазначеного методу доцільно вважати те, що він не враховує моральний знос, різну виробничу потужність необоротних активів у різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне – в деяких випадках важко визначити виробіток окремих об'єктів необоротних активів.

У випадку використанні даного методу сума щорічної амортизації (зносу) залишається завжди постійною, тому визначена таким чином сума амортизації (зносу) часто має назву фіксованих витрат. Балансова вартість активу зменшується з року в рік. Метод – простий, раціональний, систематичний (тобто логічний, стабільний, послідовний). Його застосування найбільш доцільне, коли ступінь експлуатації активу у кожному обліковому періоді залишається стабільно незмінним. Він передбачає майже рівномірний спад економічної корисності активу з року в рік. Через це його застосовують на практиці найчастіше з усіх існуючих методів обчислення амортизації.

#### *Нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт*

Метод нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт, випуску виробленої продукції (одиниць виробленої продукції) порівнює купівельну ціну активу (за вирахуванням його ліквідаційної вартості) з визначеним кількості виробленої продукції.

Цей метод застосовується, коли можна ідентифікувати необоротних активів, завдяки яким був виконаний обсяг продукції (робіт, послуг).

Нарахування амортизації методом рівномірного (прямолінійного) списання пропорційно обсягу проведених робіт необхідно здійснювати за формулою (2.2) та (2.3):

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Фактичний обсяг виробництва в звітному періоді}}{\text{Виробнича ставка амортизації}} \cdot \text{Виробнича ставка амортизації} \quad (2.2)$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації (норма на одиницю продукції)} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний розрахунковий обсяг виробництва}} \quad (2.3)$$

Сума амортизації (зносу) визнається витратами звітного періоду. Сума обчисленої амортизації та балансова вартість за цим методом змінюються порівняно з минулим періодом прямопропорційно до кількості вироблених одиниць продукції (обсягу виконаних робіт). У випадку використання цього методу суму амортизації (зносу), яку визнають витратами звітного періоду, часто називають змінними витратами.

Перевагою такого методу є простота, раціональність та систематичність застосування. Він забезпечує кращий рівень відповідності суми амортизації (зносу), яка визнається витратами звітного періоду, з одержаними доходами. Але, незважаючи на методичні та практичні переваги, цей метод не набув значного застосування, оскільки неможливо або досить складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої із застосуванням того, чи іншого необоротного активу.

Недоліки цього методу є його порівняна трудомісткість та обмеженість у часовому застосуванні.

Метод нарахування амортизації пропорційно до випуску готової продукції (обсягу виконаних робіт) досить часто також називають методом одиниць виготовленої продукції. В основу такого методу покладено на випадок упущення, що реально отриманий дохід від експлуатації відповідного активу у



кожному звітному періоді пов'язаний з випуском одиниць готової продукції, вироблених за його участю у цих звітних періодах. Проведений аналіз щодо використання українськими підприємствами методів нарахування амортизації продемонстрував, що досить невелика частка (3%) використовує виробничий метод, а проведене анкетування виявило, що лише 2% суб'єктів господарювання використовує цей метод в практичній діяльності. Бухгалтери опитаних суб'єктів господарювання вважають, що на такий вид необоротних активів, як верстат, амортизацію необхідно нараховувати в облікових цілях пропорційно до кількості виробленої на ньому продукції у кожному звітному періоді (на основі попередньо визначеної загальної кількості випуску продукції), а не тільки пропорційно до часу з початку експлуатації (як передбачає рівномірний метод). Лише підхід, доцільний тому, що більшість необоротних активів беруть участь у формуванні доходу (та відповідно зношуються) тільки тоді, коли вони використовуються у виробництві, а не просто з плином часу. Отже, щодо експлуатації транспортних засобів, мабуть, це найкращий метод нарахування амортизації, оскільки кожен автомобіль має спідометр. Щодо верстатів, які працюють у виробничих цехах, то тут у кожному окремому випадку можливі різні варіанти, бо кількість виробленої продукції, як правило, не доцільно віднести до якогось конкретного верстата, оскільки в технологічному процесі виробництва продукції задіяні кілька видів обладнання. Отже, можливі випадки, коли на вартість необоротних активів, яке використовується у виробничих цехах, краще всього нараховувати амортизацію за методом, який залежить від часу використання, а не від обсягів виробництва.

Метод нарахування амортизації (зносу) пропорційно до кількості випуску продукції краще застосовувати тоді, коли щодо необоротного активу, на який нараховується амортизація, можна обчислити фактичний обсяг виготовленої продукції (виконаних робіт). Використання цього методу також доцільне, коли корисність того, чи іншого необоротного активу зменшується скоріше через експлуатацію на виробництві, ніж просто у зв'язку з часовим лагом.

**Прискорене нарахування амортизації** визначає особливий порядок обчислення суми амортизації (зносу), яка визнається витратами звітного

періоду. Цей метод передбачає нарахування суми амортизації на початковому етапі використання активу та мінімізація цієї суми від періоду до періоду впродовж загального терміну корисного використання. Менеджер, який зацікавлений у впровадженні в діяльність науково-технічних досягнень та оперативному оновленні необоротних активів, має право самостійно використовувати прискорені методи амортизації необоротних активів. Згідно із поданою класифікацією (рис. 2.3.) до них відносяться методи списання вартості за сумою чисел (кумулятивний), зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості.

Сутність методів прискореного нарахування амортизації полягає в тому, що без мінімізації встановлених нормативних строків служби необоротних активів прискорено можна проводити амортизаційні відрахування у підвищених розмірах.

*Метод списання вартості за сумою чисел (кумулятивний)*

Метод списання вартості за сумою чисел (кумулятивний) як спосіб обчислення амортизації використовується на основі коефіцієнта, в чисельнику якого поміщено різницю між строком застосування необоротного активу та роком експлуатації у зворотному порядку, а в знаменнику – сума чисел років терміну експлуатації. Далше цей коефіцієнт необхідно помножити на амортизаційну вартість.

Таким чином, обчислення амортизації методом списання вартості за сумою чисел варто здійснювати за такою формулою (2.4):

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Термін експлуатації} - \text{Рік експлуатації}}{C} \times \left[ \begin{array}{c} \text{Первісна} \\ \text{вартість} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Ліквідаційна} \\ \text{вартість} \end{array} \right], \quad (2.4)$$

де  $C$  – сума чисел років.

Сума чисел років визначається за наступною формулою (2.5) кумулятивного числа:

$$C = \frac{(T+1)}{2} \times T, \quad (2.5)$$

де  $T$  – термін експлуатації (кількість років застосування необоротних активів).

Згідно з цим методом сума амортизації (зносу), яка визнається витратами поточного періоду, обчислюється множенням амортизаційної вартості активу на дріб, абсолютна величина якого послідовно зменшується з року в рік.

Перевагами методу списання вартості за сумою чисел (кумулятивного), порівняно з рівномірним способом, є обчислення більшої суми амортизації (зносу) першого року використання необоротного активу та рівномірне зменшення цієї суми впродовж наступних звітних періодів. Проте загальна сума амортизації (зносу), нарахованої протягом усього строку корисного застосування машини, однакова за обох методів (прямолінійного та кумулятивного).

Недоліки методу полягають в тому, що він не завжди відповідає принципу узгодженості. Сума амортизації (зносу), яка обчислена за цим методом та визнана витратами звітного періоду, часто не узгоджується ні з фактичним застосуванням активу, ні з кількістю виготовленої продукції, а отже, і ні з одержаними від експлуатації активу доходами. За таких обставин відповідність такого методу принципу узгодженості є досить сумнівною.

Метод списання вартості за сумою числа років (кумулятивний) вигідний у застосуванні, оскільки сприяє процесу відновлення необоротних активів підприємства. Крім того, він досить простий, раціональний та систематичний.

#### *Метод зменшення залишкової вартості*

Існують види необоротних активів, які вже на ранній стадії застосування втрачають більшу частину вартості, зокрема, автомобіль. Іноді також висловлюється позиція, що на активи потрібно на ранній стадії застосування значно менше витрат на утримання і експлуатацію, ніж потім, коли вони повністю зношені. Тому краще нараховувати амортизацію за способом зменшення залишкової вартості, оскільки сума амортизації та витрати на утримання доповнюють один одного і акумулюються.

Метод зменшення залишкової вартості передбачає обчислення суми амортизаційних відрахувань множенням залишкової (первісної) вартості об'єкта необоротного активу на початок звітного періоду на постійну річну норму амортизації за формулою (2.6):

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Залишкова вартість}}{\text{Норма амортизації}} \quad (2.6)$$

Норма амортизації визначається за формулою (2.7):

$$\text{Норма амортизації} = 1 - \sqrt[T]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \quad (2.7)$$

Застосування методу мінімізації залишкової вартості при обчисленні амортизації припускає наявність ліквідаційної вартості об'єкта необоротних активів. В іншому випадку об'єкт необоротних активів буде цілком «амортизований» протягом одного року.

Перевагами методу зменшення залишкової вартості, як і способу списання вартості за сумою чисел (кумулятивного), є нарахування значної суми зносу першого року експлуатації активу та планомірне зменшення цієї суми впродовж наступних звітних періодів.

Недоліком методу є відповідна прискорена норма обчислення амортизації, що визначається суб'єктивно в облікових цілях та у результаті може проявитися ситуація, коли прогноз відносно експлуатації необоротного активу був визначений неправильно. Тоді за допомогою цього необоротного активу не буде виготовлятися запланований обсяг продукції. У такому випадку витрати звітного періоду будуть завищені і не будуть відповідати доходам.

Спосіб зменшення залишкової вартості, як і всі прискорені методи нарахування амортизації, економічно більш доцільний для прибуткового підприємства впродовж перших років використання об'єкта, ніж пропорційні. Така ситуація пов'язана з тим що прискорені методи дають змогу нараховувати більшу суму амортизації порівняно з пропорційними методами й тим самим позитивно впливають на заміну та оновлення необоротних активів. Згадані методи найкращим чином враховують моральний і фізичний знос. Різновидом розглянутого методу є метод прискореного зменшення залишкової вартості.

### *Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості*

На практиці існують декілька видів методу зменшення залишкової вартості необоротних активів. Один з них у своїй основі має прискорену норму обчислення амортизації в порівнянні з нормою, що визначена рівномірним методом. Норма нарахування амортизації при використанні способу прискореного зменшення залишкової вартості розраховується у дві дії:

1) Розраховується норма для рівномірного методу, але без врахування ліквідаційної вартості.

2) Розрахована норма множиться на додаткову прискорену норму.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає обчислення суми амортизаційних відрахувань множенням залишкової (первісної) вартості об'єкта необоротних активів на початок звітного періоду на річну норму амортизації.

Нарахування амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості пропонується здійснювати за формулою (2.8):

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Річна норма амортизації} \times \text{Залишкова вартість} \quad (2.8)$$

Річна норма амортизації розраховується за формулою (2.9), як добуток річної норми амортизації за рівномірним методом без урахування ліквідаційної вартості та додаткової норми нарахування амортизації, яка приймається, як правило, подвійною.

$$\text{Річна норма амортизації} = \text{Річна норма амортизації за рівномірним методом} \times \text{Додаткова норма нарахування амортизації} \quad (2.9)$$

Такий метод нарахування амортизації не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості об'єкта необоротних активів. Для обчислення річної суми амортизаційних відрахувань отриману річну норму амортизації необхідно помножити на залишкову (первісну) вартість об'єкта необоротних активів на початок звітного року.

Характеристики, переваги і недоліки методу прискореного зменшення залишкової вартості такі самі, як і у метода зменшення залишкової вартості.

Як наслідок, найбільш серйозна проблема обліку амортизації прискореними методами полягає у тому, що загальноприйнятого механізму розподілу не існує. Розглянуті методи обліку амортизації показали, що жоден з них не є кращим за інший. Окрім того, необхідно розрахувати для необоротного активу очікуваний термін його експлуатації та ліквідаційну вартість на момент вибуття. Ці величини являють собою точно не обумовлені майбутні вартості, що з часом можуть значно змінюватися, у той час як обраний метод обліку амортизації лишається стабільним. У результаті логічно виправданий метод обліку амортизації стає неприйнятним для цілей фінансової звітності. Взагалі прискорене нарахування амортизації має на свою користь такі аргументи:

1) Активи, які потребують нарахування амортизації, найефективніші на початковому етапі експлуатації, та їх ефективність зменшується з року в рік.

2) Витрати на ремонт таких активів відповідно зростають з року в рік. Тому передбачається, що загальна сума витрат на експлуатацію відповідного активу у кожному обліковому періоді буде приблизно однаковою, оскільки поступове зменшення суми амортизації (зносу) «відшкодуватиметься» зростаючими витратами на ремонт.

3) Використання прискореного нарахування амортизації упродовж першої половини експлуатації об'єкта значно зменшує суму оподаткованого доходу підприємства.

### **2.3. Удосконалення організаційно-методичних положень обліку нарахування та використання амортизації**

Облік амортизації в країнах з ринковою економікою розглядається лише як поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт. До переходу України на національні стандарти бухгалтерського обліку процес накопичення амортизації був налагоджений шляхом безумовного вилучення у суб'єктів господарювання нарахованої амортизації, формуванням

на підприємстві відповідного амортизаційного фонду та централізацією коштів цього фонду на рахунках у банку. Таким чином, накопичення коштів в амортизаційному фонді було найважливішою умовою здійснення інвестиційного процесу в умовах планової системи управління економікою. Дослідження показало, що створення амортизаційного фонду, базувалося на кореспонденції двох пасивних фондових рахунків «Фонди спеціального призначення» і «Амортизаційний фонд». Однак зараз застосування терміна «амортизаційний фонд» є невиправданим, тому що викликає питання, за рахунок якого джерела він буде створений.

У сучасних економічних умовах кореспонденцію рахунків встановлює Міністерство фінансів України. Зокрема у діючому Плані рахунків для нарахування амортизації відсутній рахунок «Амортизаційний фонд», тобто концептуально не передбачається створення фонду і наповнення його реальними коштами [59, с.227].

Економічний зміст бухгалтерського проведення для нарахування амортизації за даними ТОВ «Пивоварня «Опілля» наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Відображення операцій з нарахування амортизації

№ п/п	Зміст операцій	Д <sup>Т</sup>	К <sup>Т</sup>
1.	Нарахований річний знос (амортизація) вантажного автомобіля, який використаний для надання послуг з перевезення	23	131
2.	Відображено збільшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» на суму нарахованої амортизації	–	09

В даний час облік амортизації спрощений і для її нарахування потрібно використати два проведення. Тому мова йде про нарахування та використання нарахованої амортизації за певними напрямками, зокрема на придбання основних засобів і нематеріальних активів тощо, а не про створення «амортизаційного фонду». Організацію бухгалтерського обліку на підприємствах, на думку вчених [71, с.218], можна визначити як систему методів, способів та заходів, що сприяють процесу оптимального функціонування та подальшого розвитку підприємства.

На будь-якому підприємстві обліковий процес як технологічна сукупність, складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового [72, с.32]. Кожний етап створюється з таких основних об'єктів організації облікового процесу, як облікові номенклатури; носії облікової інформації; рух носіїв; технологія забезпечення облікового процесу. Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом господарської діяльності конкретного господарства, вимогами управління і потребами в інформації, контролі та оцінюванні діяльності на підставі аналізу. Облік амортизації будується, як правило, централізовано в бухгалтерії підприємства.

**Організацію облікового процесу нарахування амортизації** на етапі первинного обліку необхідно розпочинати з вибору облікових номенклатур та складання їх переліку. Таким чином необхідно скласти перелік господарських фактів про форми функціонування необоротних матеріальних засобів, які мають знайти відображення у бухгалтерському обліку і безпосередньо впливають на розмір нарахованої амортизації.

Перелік облікових номенклатур топологічного підрозділу бухгалтерського обліку основних засобів наведені у методичних рекомендація з бухгалтерського обліку основних засобів [48]. В дослідженні запропонована організація обліку нарахування амортизації, яка включає два види робіт:

1. Розробку переліку облікових номенклатур первинного обліку.
2. Розробку переліку носіїв облікової інформації.

Тобто організацію процесу нарахування амортизації на підприємстві починають з вивчення складу облікових номенклатур, на які впливають системи внутрішньої та зовнішньої звітностей. У дослідженні запропонований перелік даних, які мають бути зафіксовані в первинних документах (облікових номенклатурах) для нарахування амортизації (табл. 2.2).

Після визначення облікової номенклатури належить перейти до вибору носіїв облікової інформації, тобто складання переліку усіх первинних документів, в яких мають бути зафіксовані об'єкти, необхідні для нарахування амортизації.



Перелік облікових номенклатур для обліку амортизаційних нарахувань  
на етапі первинного обліку [15, с.28 ]

№ з/п	Дані, необхідні для організації обліку	Характеристика даних	Вимірники вартісні, грн.	Перелік облікових номенклатур, в яких містяться необхідні дані
1	2	3	4	5
1	Первісна вартість об'єкта	Для обліку необоротних активів на рахунку 10, 11, 12	+	Банківська виписка за субрахунками 311, 312 Статутні документи Чек касовий, товарний, прибуткова накладна
2	Сума нарахованої амортизації за звітний період	Для ведення аналітичного обліку об'єктів: • основних засобів • права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	+	• ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 • НА-1, НА-2, НА-3
3	Метод нарахованої амортизації	Для розрахунку норми нарахування амортизації	+	Наказ про встановлення облікової політики на підприємстві. Додаток, в якому подано перелік основних засобів з вказівкою щодо застосування методів амортизації, терміну служби основних засобів, ліквідаційної вартості
4	Строк корисного використання необоротних активів	Для розрахунку норми нарахування амортизації	+	Те саме
5	Ліквідаційна вартість	Для розрахунку норми нарахування амортизації	+	Те саме
6	Дата введення основних засобів в експлуатацію	Для нарахування амортизації з певного місяця (дати)	-	Розпорядчий документ керівника підприємства (структурного підрозділу) про передачу об'єкта в експлуатацію: наказ; розпорядження; акт; службова записка
7	Інвентарний список основних засобів	Для перевірки наявності основних засобів пооб'єктно за місцем їх експлуатації, за матеріально відповідальними особами	+	Типова форма № ОЗ-9. Дані пооб'єктного обліку основних засобів за місяцями їх знаходження (експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів, що ведуть у бухгалтерії

Наприклад, перелік носіїв інформації, тобто типових форм первинних документів, які безпосередньо приймають участь при організації процесу нарахування амортизації необоротних активів наведений у додатку Б.

Вимоги до оформлення підприємствами первинних документів по господарських операціях, які необхідні для організації процесу нарахування амортизації, наведені у п. 5 наказу Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів» [48]. Однак в цьому документі немає переліку форм первинних документів, якими треба користуватися. У рамках державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики був затверджений наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [67]. Тому пропонується підприємствам для обліку необоротних активів використовувати типові форми, затверджені саме цим наказом.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби» [64, с.33] та Інструкції [34] аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту окремо.

При передачі об'єкта в експлуатацію в наказі про облікову політику на підприємстві вказують термін його використання, метод амортизації та ліквідаційну вартість. Амортизаційна політика, як складова облікової політики підприємства суттєво впливає на результати його фінансово-господарської діяльності.

Для побудови обліку, забезпечення контролю і виконання інших економічних функцій управління кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер. Інвентарний номер зберігається за об'єктом протягом усього періоду його експлуатації на підприємстві. Його проставляють у всіх первинних документах, якими оформлюють наявність і рух об'єкту (акт приймання-передачі основних засобів, акт на списання основних засобів тощо).

До бухгалтерських документів ставлять такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами складання звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність тощо. На вид матеріальних носіїв документів впливає представлення первинних даних автоматичним або ручним способами тощо.

Крім того, інформація, що відображується в цих документах, повинна бути правдивою, об'єктивною, достовірною, своєчасною.

*Організація облікового процесу використання нарахованої амортизації* для здійснення капітальних інвестицій законодавством не врегульована. Враховуючи необхідність посилення контролю з боку держави і підприємства й уніфікації відображення процесу нарахування і використання амортизації за різними напрямками, у роботі розроблена і запропонована річна відомість нарахування і використання сум накопиченої амортизації та рекомендації щодо її застосування.

У запропонованій річній відомості нарахування та використання амортизації доцільно відображати нарахування та напрямки використання накопиченої амортизації щомісяця (Додаток В). Запропонована відомість допоможе керівництву та бухгалтерії підприємства:

- 1) відобразити дані та аналізувати розміри нарахованої амортизації;
- 2) контролювати напрямки використання накопиченої амортизації;
- 3) заповнювати розділ XIII Приміток до річної фінансової звітності «Використання амортизаційних нарахувань» (далі по тексту Примітки), що містить повний аналіз використаної амортизації і забезпечує прозорість і своєчасність тлумачення фінансової звітності.

У запропоновану річну відомість нарахування та використання амортизації (далі по тексту Відомість) щомісяця потрапляє сума нарахованої амортизації, яка складається з нарахованої амортизації основних засобів і нематеріальних активів. Ця інформація формується на субрахунках 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» і 133 «Знос нематеріальних активів» та надходить за звітний період у графу 4 Відомості (Додаток В). Річна сума нарахованої амортизації узагальнюється у рядку «Разом» Відомості і використовується при заповненні рядка 1300 розділу XIII «Використання амортизаційних нарахувань» Приміток.

Показник використання нарахованої амортизації визначається, виходячи з вартості капітальних інвестицій, які відображуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Сума використаної амортизації розшифровується у Відомості по

напрямах. Річна сума використаної амортизації узагальнюється у рядку «Разом» Відомості і використовується при заповненні рядка 1310 розділу XIII «Використання амортизаційних нарахувань» Приміток.

Важливим напрямком організаційного удосконалення амортизації необоротних активів є автоматизація обліково-аналітичних розрахунків. Одним з найбільш популярних програмних продуктів для автоматизації обліку необоротних активів є «1С: Бухгалтерія 8 для України», який також використовується на досліджуваному підприємстві. Автоматизація обчислень амортизації розпочинається з впровадження необоротного активу в експлуатацію. В меню «ОС» – «Надходження ОС» створюється новий документ.

Створивши новий документ (з видом операції «Об'єкти будівництва»), автоматично можна потрапити не на першу закладку, а на закладку «Облікові дані». Таким чином, програма підказує, з чого потрібно в першу чергу починати роботу. Закладку «Облікові дані» поділено на два розділи - «Загальні відомості» та «Параметри нарахування амортизації». У них вказують загальні параметри необоротних активів, до яких, серед іншого, належить і рахунок обліку, а також параметри для нарахування амортизації (рис. 2.4).

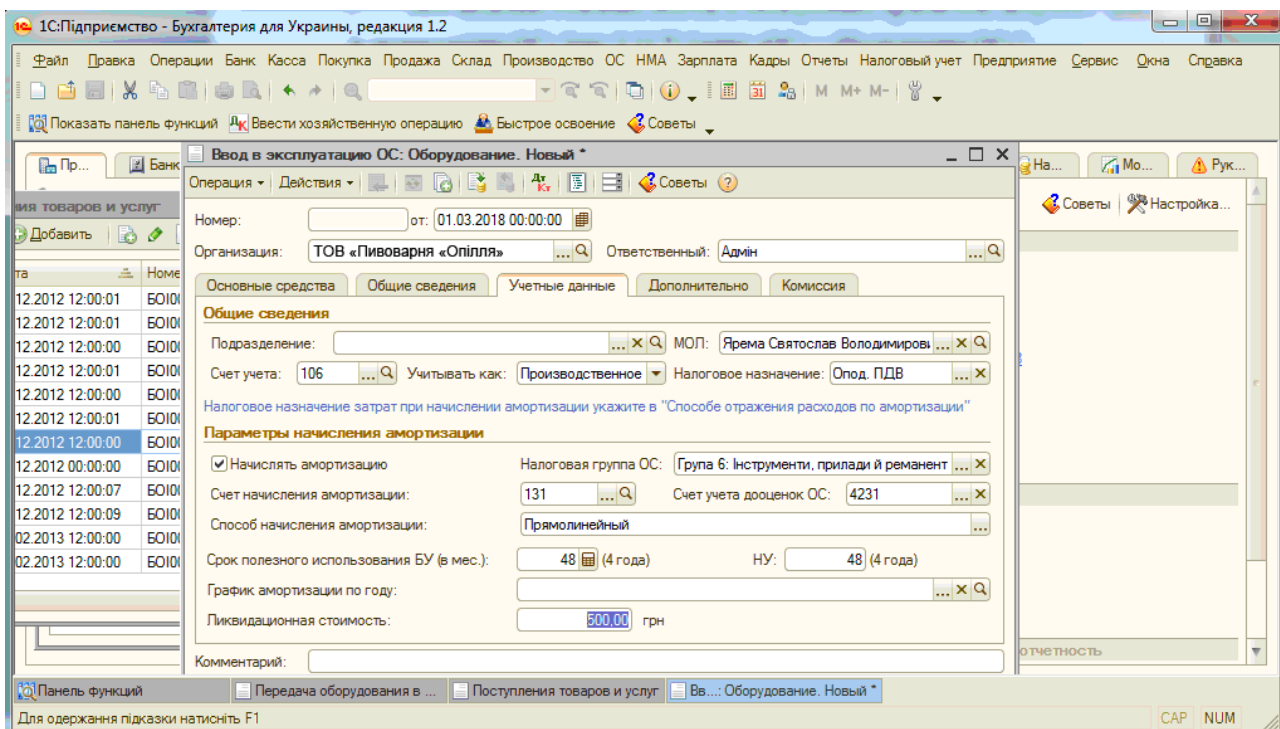


Рис. 2.4. Введения в эксплуатацию необоротных активів на ТОВ «Пивоварня «Опілля» «1С: Бухгалтерія 8.2 для України»

Якщо вибрано виробничий спосіб нарахування амортизації, то зовнішній вигляд закладки зазнає певних змін – з'являться поля «параметри вибірки» і «Пропонований об'єм вибірки».

Значення поля «Графік амортизації за роком» можна залишити порожнім. Заповнюють його, як правило, у тих випадках, коли хочуть розподілити частку річної амортизації для ОЗ за місяцями в різних пропорціях. Такий розподіл є характерним, коли використання ОЗ має сезонний характер.

Якщо необоротний актив використовується в декількох підрозділах і необхідно, щоб амортизація щодо нього нараховувалася на витрати цих підрозділів, то підрозділи, на які відноситимуться витрати щодо амортизації, потрібно вказати при описі способів відображення витрат на амортизацію в довіднику «Способи відображення витрат з амортизації» та оформити документом «Зміна методів відображення витрат з амортизації ОС» (рис. 2.5).

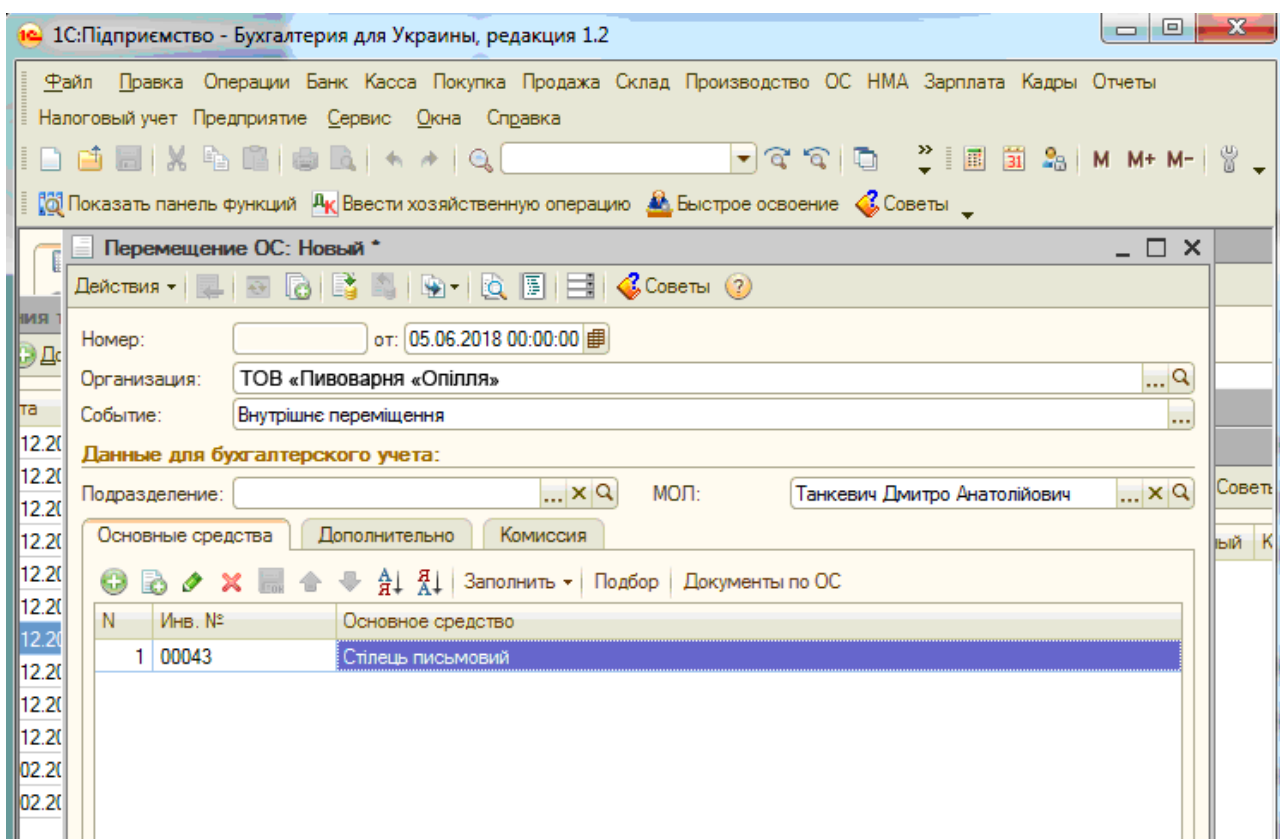


Рис. 2.5. Зміна методу нарахування амортизації необоротного активу на ТОВ «Пивоварня «Опілля» в «1С: Бухгалтерія 8.2 для України»

Списання необоротних активів в «1С:Бухгалтерії 8 для України» оформляють однойменним документом (меню «ОС»). При його заповненні, крім причини списання, у табличній частині на закладці «Основні засоби» (рис. 2.6) для кожного об'єкта вказуються поточна балансова вартість, сума накопиченої на початок місяця амортизації, розрахункова сума амортизації, яку має бути донараховано за місяць.

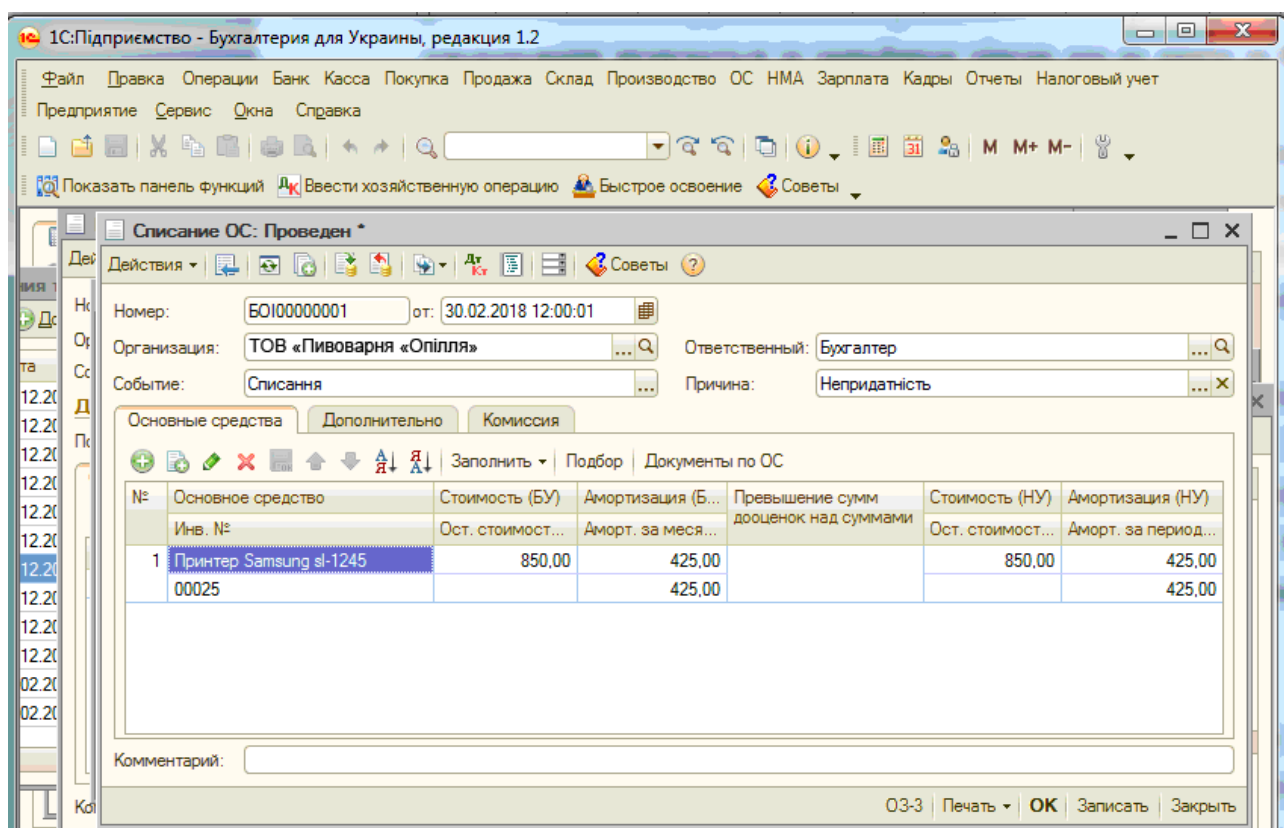


Рис. 2.6. Списання необоротного активу на ТОВ «Пивоварня «Опілля» в «1С: Бухгалтерія 8.2 для України»

На закладці «Додатково» як рахунок обліку витрат при списанні необоротних активів у бухгалтерському обліку за умовчанням вибрано субрахунок 976 «Списання необоротних активів» і субконто до нього «статті неопераційних витрат». Зайшовши на закладку, можна замінити їх на інші. Під час проведення документа щодо кожного з перелічених у табличній частині основних засобів формуються проводки щодо: донарахування амортизації, якщо це необхідно. Суми донарахованої амортизації розподіляються за рахунками витрат аналогічно документу «Закриття місяця»; списання амортизаційних нарахувань; списання залишкової вартості об'єкта на зазначений у формі рахунок обліку витрат.

Також у реєстрах відомостей знімається прапорець нарахування амортизації щодо перелічених у документі об'єктів обліку. При списанні основного засобу необхідно оформити акт про списання об'єкта ОЗ. Для цього слід натиснути на кнопку «ОЗ-3». Таким чином, програмний продукт «1С: Бухгалтерія 8.2 для України» дає змогу автоматизувати облік нарахуваної амортизації необоротних активів.

## **Висновки до розділу 2**

Підсумовуючі викладені в розділі результати досліджень, слід зробити наступні висновки:

1. Визначені показники, які необхідні для нарахування амортизації необоротних активів та встановлюються наказом про облікову політику підприємства. Запропонована класифікація методів економічної амортизації як методи пропорційного та прискореного нарахування. Проведено оброблення і представлення кожного методу амортизації у економіко-математичному вигляді, тобто у вигляді розрахункових формул.

2. Запропоновані рекомендації щодо організації обліку нарахування та використання амортизації на підприємстві сприятимуть ефективній організації, спрощенню і уніфікації облікового процесу, суттєвому скороченню трудових витрат бухгалтера та формуванню єдиної інформаційної бази для контролю й управлінню процесом нарахування амортизації на підприємстві.

3. Проведене дослідження існуючих методів економічної та податкової амортизації виявило їх значну кількість та складність у практичному застосуванні, що спонукає до розробки, обґрунтування і впровадження узагальнюючої методики обліку амортизації, яка б дозволила суб'єктам господарювання обрати раціональний метод її нарахування та організувати ефективний облік необоротних активів на підприємстві, прискорити процес уніфікації, спростити механізм використання і сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку стосовно амортизаційних відрахувань.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ НАРАХУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### **3.1. Мета та завдання аналізу амортизації необоротних активів в управлінні підприємством**

Серед великого кола питань теоретичного та практичного значення в управлінні підприємством чільне місце займають: економіка, математика та право [15, с.27]. Тому для ведення господарства, вирішення виробничих завдань і врегулювання суспільних відносин кожний власник повинен мати достовірну інформацію економічного, правового (юридичного) характеру про своє підприємство та статистико-економічну інформацію стосовно діяльності регіонів, галузей і господарства країни в цілому. Така інформація йому необхідна для прийняття зважених управлінських рішень задля досягнення основної мети діяльності, адже підприємництво – це самостійна, ініціативна, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Термін «підприємництво» часто використовують у контексті швидкого, нового й інноваційного бізнесу і визначають як «здатність накопичувати необхідні ресурси для капіталізації нових можливостей бізнесу» [79, с.72].

Так, на думку Цал-Цалко Ю.С. [88, с.80], для вирішення проблем управління прибутком велике значення має статистичний аналіз. У цій роботі він виклав методологію статистичного аналізу прибутку як індексної системи, що на думку автора дозволить реально досліджувати негативні явища у його формуванні, визначив фактори, які впливають на прибуток, поглибив аналіз, скориставшись чотирьохфакторною індексною моделлю.

Автори Нижник В. та Пухальський В. у роботі [53, с.50] визначили склад та методику розрахунку власних інвестиційних ресурсів та запропонували алгоритм розрахунку показників структури, прибутковості та ефективності



інвестиційної діяльності підприємств згідно з діючими стандартами бухгалтерського обліку в Україні.

В Україні, як і в ряді країн СНД, у період переходу від командно-адміністративної до ринкової економіки склалася ситуація, за якої діяв механізм нарахування амортизації але був відсутнім механізм контролю напрямків використання підприємствами нарахованої амортизації.

Протягом 2015-2017 рр. капітальні інвестиції перевищили наявні амортизаційні відрахування на 33,8 млрд. грн. або 36,2%. Це свідчить про те, що «підприємства застосовують норми податкової амортизації, які не забезпечують простого відновлення основного капіталу [58, с.64-65].

Однак українська економіка несе значні збитки «не тільки від недостатності амортизаційних ресурсів, а й від нецільового їх використання. Протягом 2007-2013 років від 40% до 60% виведених з-під оподаткування сум спрямовувалося не на інвестиції, а на поповнення обігових коштів».

Чумаченко М.Г., зокрема на прикладі промислових підприємств України, проаналізував сучасний стан використання амортизації і дійшов висновку, що у 2002 році не використано в інвестиціях 1830 млрд. грн. або 15,7 % від загальної суми нарахованої амортизації [90, с.7].

Таке становище зберігається й у деяких країнах СНД. Наприклад, в Республіці Білорусь негативні явища в економіці, такі як відносно високі темпи інфляції, уведення примусового порядку черговості платежів і розрахунків із пріоритетом забезпечення податкових платежів, призвели до відзначеної вище проблеми і виразилися у зниженні частки амортизаційних відрахувань у структурі джерел капітальних інвестицій [39, с.122]. В цілому по промисловості Республіки Білорусь у 2014-2016 рр. на фінансування капітальних вкладень використовувалося 50-55% нарахованої амортизації, у 2017 р. відбулося подальше зниження використання амортизації за цільовим призначенням [39, с.127].

В цілому, аналізуючи відомі критерії, показники та методики оцінки ефективності використання необоротних активів, треба відзначити, що для встановлення ступеня зносу необоротних активів та інвестиційної

привабливості окремих об'єктів можуть використовуватись різні методологічні підходи [49, с.78-79; 19, с.433-458]. Їх застосування залежить від багатьох чинників, наприклад, таких як: хто і з якою метою здійснює таке дослідження, які об'єкти вивчаються, якими методами здійснюється оцінка, на якому етапі і з яким ступенем деталізації проводиться дана робота тощо.

Для визначення фінансових результатів підприємство періодично послідовно зіставляє доходи і витрати за всіма видами діяльності. В залежності від цього розрізняють і відповідні показники фінансово-господарської діяльності, які можуть враховуватися при оцінці операційної, фінансової, інвестиційної, звичайної, надзвичайної і господарської діяльності в цілому. Важливу роль серед цих показників відіграє оцінка необоротних активів, що амортизуються (табл. 3.1). Розмір прибутку значною мірою залежить від виробничої діяльності і фінансового стану підприємства. Тому, аналізуючи фінансовий стан підприємства, необхідно оцінити його виробничий потенціал. Якщо для дослідження фінансового стану підприємства береться велика сукупність об'єктів, то такий аналіз слід здійснювати у декілька етапів. Спочатку з великої кількості на підставі обмеженого числа найбільш важливих показників (5-10 показників) визначається більш вузьке коло досліджуваних об'єктів. До таких показників належать: забезпечення діяльності основними засобами (активною частиною) і ступінь їх зносу, середня норма амортизації, фондвіддача, прибутковість активів.

Для характеристики виробничого потенціалу підприємств скористаємося даними Статистичних збірників України « Основні засоби України» [76, с 19, 31; 77, с.19, 35] за період 2005-2017 рр. За допомогою показника «ступінь зносу (амортизації) необоротних активів» можна побачити розмір амортизації необоротних активів підприємств України в цілому, виробничого і невиробничого призначення. Таким чином, ступінь зносу (амортизації) основних засобів виробничого призначення у 2017 році досягла майже 48%, а невиробничого призначення – 35%.

Показники фінансово-господарської діяльності, які можуть враховуватися при оцінці стану виробничого потенціалу та прибутку підприємства

Показники	Методика розрахунку
<b>1. Оцінка необоротних матеріальних активів, що амортизуються</b>	
1.1. Питома вага необоротних активів	$\frac{\text{Вартість усіх необоротних активів}}{\text{Середня величина активів}}$
1.2. Частка основних засобів (ОЗ) в активах	$\frac{\text{Залишкова вартість основних засобів}}{\text{Середня величина активів}}$
1.3. Частка активної частини основних засобів	$\frac{\text{Первісна вартість активної частини основних засобів}}{\text{Первісна вартість основних засобів}}$
1.4. Ступінь зносу (амортизації) основних засобів	$\frac{\text{Сума амортизації за звітний період}}{\text{Первісна вартість основних засобів}} \times 100$
1.5. Коефіцієнт зносу активної частини основних засобів	$\frac{\text{Знос активної частини основних засобів}}{\text{Первісна вартість активної частини основних засобів}}$
1.6. Фактична норма амортизації	$\frac{\text{Сума амортизації за звітний період (рік)}}{\text{Первісна вартість основних засобів на початок року з урахуванням переоцінки і індексації}} \times 100$
1.7. Коефіцієнт оновлення основних засобів	$\frac{\text{Первісна вартість основних засобів, що надійшли за період}}{\text{Первісна вартість основних засобів на кінець періоду}}$
1.8. Коефіцієнт вибуття основних засобів	$\frac{\text{Первісна вартість основних засобів, що вибули за період}}{\text{Первісна вартість основних засобів на початок періоду}}$
<b>2. Оцінка ділової активності</b>	
2.1. Фондовіддача	$\frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Залишкова вартість основних засобів}}$
2.2. Прибутковість активів	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середня величина активів}}$

Тобто в умовах колишньої, командно-адміністративної системи основні засоби виробничого призначення були зношені майже наполовину.

Фактична норма економічної амортизації у 2016 р. та 2017 р. складає 4,0 %, у 2017 р. – 3,8 %. Звідси можна констатувати, що накопичення амортизації на підприємстві відбувається повільними темпами. В цілому податкова амортизація також накопичується дуже повільно, незважаючи на зростання розміру показника фактичної норми податкової амортизації і перевищення його порівняно з розміром показника економічної амортизації.

Реально оцінюючи показники фінансового стану підприємств [18, с. 224], зокрема ступінь зносу (амортизації) і рівень амортизації, можна надалі підготувати ефективне управлінське рішення щодо вибору раціонального методу нарахування амортизації і своєчасного поновлення необоротних активів. Це дасть змогу керівнику підприємства за допомогою механізму економічної амортизації професійно впливати на прибуток в залежності від амортизаційної політики підприємства, своєчасно реагувати на зміни середовища і таким чином підвищити конкурентноздатність підприємства.

Рух грошових коштів (грошові потоки) міжнародні і національні стандарти бухгалтерського обліку визначають як надходження і вибуття грошових потоків та їхніх еквівалентів. Під еквівалентами грошових коштів згідно зі стандартами розуміють короткострокові фінансові інвестиції, що можуть бути вільно конвертовані у відому суму грошових коштів і мають незначний ризик щодо зміни вартості.

Треба зазначити, що оцінка і аналіз діяльності за грошовими потоками у світовій практиці здійснюється порівняно недавно. Так, міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 7 «Звіт про рух грошових коштів» [50, с. 89] набув чинності з 1 січня 1994 року (до цього, починаючи з 1977 року, він мав назву «Звіт про зміни у фінансовому становищі»). У вітчизняну практику звітність і оцінка за нею грошових потоків запроваджені з введенням у практику положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), тобто з 1 січня 2000 року. Світовий досвід показує, що оцінка діяльності за грошовими потоками має суттєві переваги порівняно з традиційним аналізом ефективності на

підставі показників прибутковості, рентабельності та ін. Його застосування дозволяє позбутися багатьох суттєвих недоліків, що виникають при формуванні прибутку підприємства, зокрема:

- впливу методів обліку доходів (нарахування чи касового методу);
- системи поділу витрат на операційні, що включаються у витрати поточного періоду, та інвестиційні, які розподіляються через нарахування амортизації на декілька наступних періодів;
- методів нарахування амортизації, що можуть суттєво впливати на формування прибутку.

Вибір того чи іншого методу нарахування амортизації дозволяє суб'єктивно впливати і регулювати величину кінцевих фінансових результатів підприємства.

Однак, бувають випадки, коли підприємство за даними обліку працює прибутково, але постійно відчуває дефіцит грошей та має значну заборгованість перед кредиторами. Це може свідчити про неефективне використання коштів, до яких відносяться значні інвестиційні витрати без достатніх джерел їх фінансування, вилучення коштів у наднормативні запаси товарно-матеріальних цінностей, значні суми неоплаченої дебіторської заборгованості за виконані роботи, послуги, відпущену продукцію та інше.

На думку Крупки Я.Д. [40, с.85] грошовий потік підприємства відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» можна трактувати як сумарний рух грошових коштів за трьома видами діяльності: операційною, інвестиційною, фінансовою. Кожен з наведених видів діяльності має свою структуру надходжень і видатків, за кожним з них методом сальдування виводяться чистий рух грошових потоків на підставі розрахованих грошових потоків за видами діяльності, визначається чистий рух коштів у цілому по підприємству. Міжнародні правила обліку передбачають два варіанти визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності: прямий і непрямий та надають право вибору того чи іншого методу визначення операційних грошових потоків.

Важливе питання, від якого залежать величини прибутку та грошового потоку підприємства, є вибір методу нарахування амортизації. Це визначено п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» [64 с.34], однак ніяких рекомендацій про використання тільки одного методу нарахування амортизації або прямих заборон на використання різних методів щодо одного з об'єктів необоротних активів у стандарті немає. Крім того зазначено, що метод амортизації об'єкта переглядається у разі зміни очікуваного способу одержання економічної користі від його експлуатації.

Розглянемо під таким кутом зору більш докладно вплив економічної амортизації на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства: прибуток до оподаткування та грошовий потік. Для цього скористаємось, як приклад, вихідними даними ТОВ «Пивоварня «Опілля» та розрахунками за кожним з п'яти методів амортизації необоротних активів, які наведені у додатку Г та зведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Результати розрахунків амортизаційних нарахувань різними методами, грн.

Рік	Річна сума амортизації				
	Методи пропорційного нарахування амортизації		Методи прискореного нарахування амортизації		
	прямолінійний	виробничий	зменшення залишкової вартості	прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості	кумулятивний
А	1	2	3	4	5
Кінець 1 року	1800	2000	3700	4000	3000
Кінець 2 року	1800	3000	2331	2400	2400
Кінець 3 року	1800	1000	1469	1440	1800
Кінець 4 року	1800	2000	925	864	1200
Кінець 5 року	1800	1000	575	296	600

Оскільки суми амортизації в залежності від методів нарахування значно відрізняються, так само будуть суттєво відрізнятися прибуток та грошовий потік підприємства у відповідних звітних періодах. На рис. 3.1. дані табл. 3.2 наведені у графічному вигляді.

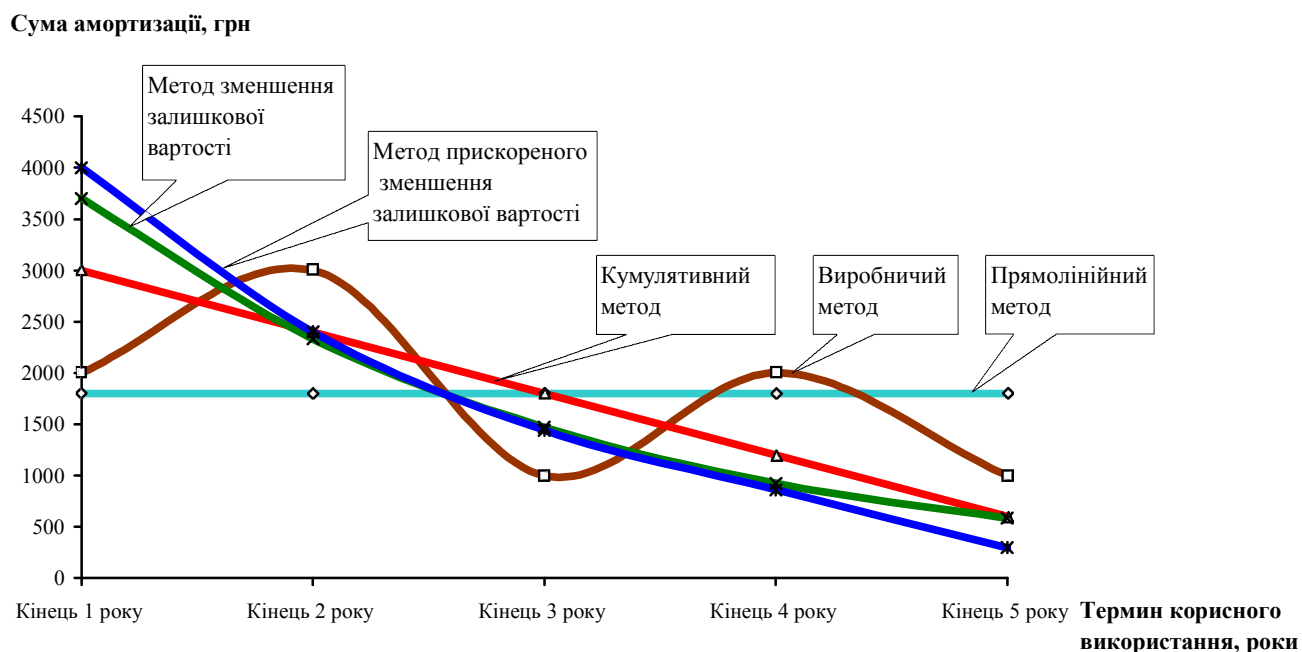


Рис. 3.1. Порівняльна характеристика методів нарахування економічної амортизації (приклад)

Отже, застосування того чи іншого методу амортизації по-різному впливає на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, в першу чергу, на прибуток до оподаткування (Звіт про сукупний дохід (Звіт про фінансові результати – форма № 2) та грошовий потік (Звіт про рух грошових коштів – форма № 3) підприємства у звітному періоді, поза як кожен з них змінює прибуток до оподаткування на відповідну суму.

Сума амортизації (зносу) впливає на обіг грошових коштів таким чином. Коли підприємство має потребу в основних засобах (довгострокових матеріальних активах), воно мусить витратити певну суму грошей для їх придбання (або зробити це пізніше при оплаті відповідної заборгованості).

Послідовні регулюючі записи наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні амортизації не відображають грошових витрат, тому що процес нарахування амортизації – це наслідок попередніх грошових витрат. Таким чином, сума амортизації (зносу), яка зменшує прибуток до оподаткування поточного періоду, є не грошовими витратами, які відображають у звіті про фінансові результати. Однак, сума амортизації (зносу) поточного періоду значно впливає на грошовий обіг кожного облікового періоду. Збільшення

величини зносу зменшує суму податку на прибуток, яку підприємство повинно сплатити. У зв'язку з цим зменшуються і грошові витрати на сплату податку на прибуток. Отже, якщо сума амортизації (зносу) у поточному періоді зростає, грошові витрати у цьому періоді зменшуються.

### **3.2. Оцінка практики застосування методів обчислення амортизації необоротних активів підприємствами**

Статистичні дані, що наведені у Статистичних щорічниках України за 2016, 2017 рр. [76, с.135; 77, с.134] та Статистичних бюлетенях Держкомстату [73, с.53; 74, с.52], як основних інформаційних джерелах, дозволяють дати оцінку та провести аналіз щодо використання податкової та економічної амортизацій підприємствами України на макрорівні, застосування методів економічної амортизації за формами власності та регіонами.

Обстеження проводилось за формою державної статистичної звітності № 1 – амортизація «Звіт про нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань», яка затверджена наказом Держкомстату України від 12.08.2003 р. № 260. Результати вибіркового статистичного обстеження щодо нарахування податкової та економічної амортизації за 2017 р. наведені в табл. 3.3.

У 2016 році найбільшу популярність серед методів економічної амортизації одержали методи зменшення залишкової вартості – 54,2% та прямолінійний – 42,4%. Виробничий метод застосували 2,9% вибірково опитаних підприємств; 0,5% розподілили майже порівну підприємства України – прихильники методів прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного. У 2017 році популярними серед методів економічної амортизації виявилися також методи зменшення залишкової вартості – 53,5% та прямолінійний – 43,0%. Виробничий метод застосували 3,0% вибірково опитаних підприємств; 0,3% використали підприємства України – прихильники методів прискореного зменшення залишкової вартості, 0,2% – кумулятивного.

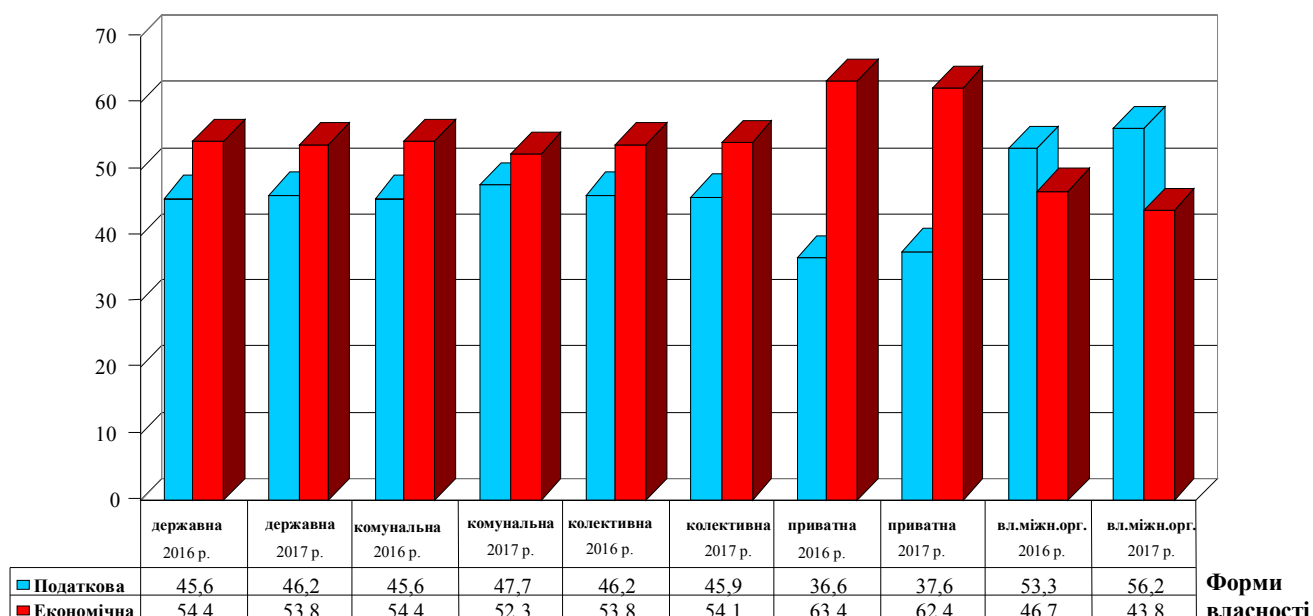


**Нарахування податкової та економічної амортизації підприємствами  
України в цілому та за формами власності за 2017 рік**

Вид амортизації, що нараховується на підприємстві	Загальна кількість підприємств, у тому числі за формами власності					
	усього за обстеженням	державна	комунальна	колективна	приватна	власність міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав
Економічна, у т.ч. за методами нарахування амортизації	1202	148	105	859	83	7
– Прямолінійний	509	65	37	368	34	5
– Виробничий	35	4	1	28	2	–
– Кумулятивний	3	–	–	2	1	–
– Зменшення залишкової вартості	652	78	67	459	46	2
– Прискореного зменшення залишкової вартості	3	1	–	2	–	–

Аналіз результатів обстеження показав, що з усієї сукупності досліджених підприємств більшість застосовують методи економічної амортизації (рис. 3.2).

**Кількість підприємств, %**



**Рис. 3.2. Застосування податкової та економічної амортизації підприємствами України за формами власності у 2016 та 2017 рр.**

Згідно з результатами цього обстеження податкову амортизацію у господарській діяльності використовують 45,6% підприємств України, а методи економічної амортизації – 54,4%. Статистичні дані таблиць (додаток Д) та тенденції у використанні підприємствами методів економічної амортизації практично не відрізняються. Тому доцільно проілюструвати використання підприємствами України різних форм власності видів амортизації та методів економічної амортизації у 2017 році за даними таблиці, що наведена у додатку Д та рис. 3.3. і 3.4.

**Кількість підприємств за формами власності**

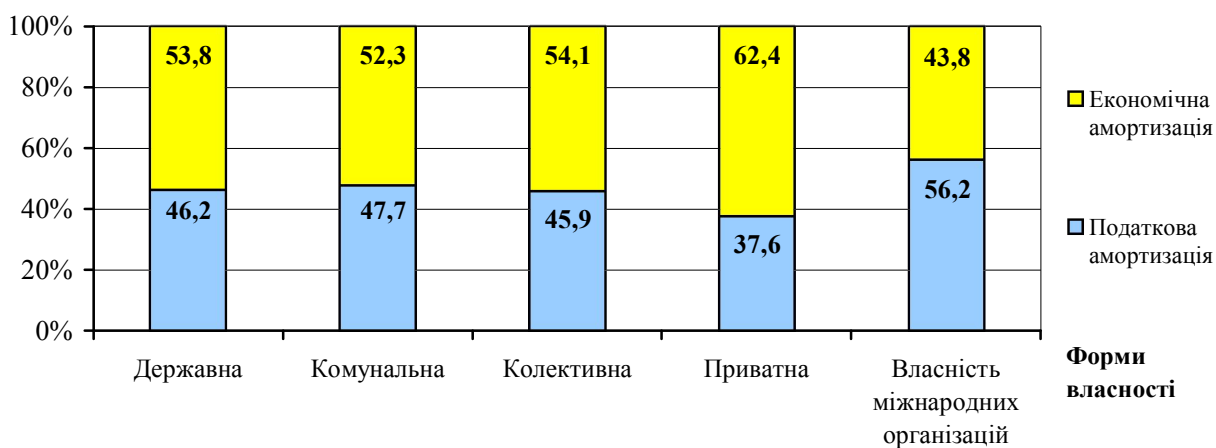


Рис. 3.3. Застосування підприємствами видів амортизації у 2017 році

**Кількість підприємств, %**

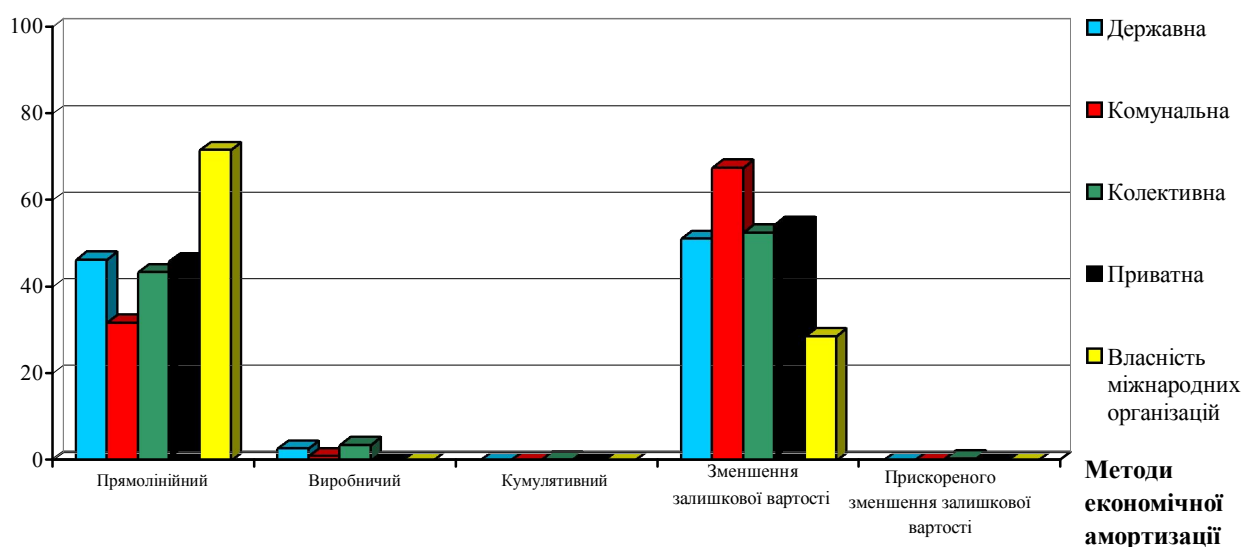


Рис. 3.4. Використання підприємствами України різних форм власності методів економічної амортизації у 2017 році

З рис. 3.3 зрозуміло, що, наприклад, 53,8% підприємств державної форми власності застосовують економічну амортизацію, а 46,2% – податкову.

Серед методів економічної амортизації найчастіше підприємства використовують методи зменшення залишкової вартості – 51,0% та прямолінійний – 46,2%. Виробничий метод застосовують 2,8% обстежених підприємств; кумулятивний та метод прискореного зменшення залишкової вартості підприємства державної форми власності, які потрапили у вибірку, зовсім не використовують у своїй діяльності.

Вибірковим статистичним обстеженням [73, с.53 74, с.52] були охоплені підприємства усіх регіонів України (вихідні дані наведені у додатках Д). Серед них найбільша частка – 12,7% належить Харківській області; 7,2% – м. Києву; 6,6% – Черкаській області.

Порівняння статистичних даних за регіонами у 2016 і 2017 роках показало, що вони практично не відрізняються і зберігається така ж тенденція у використанні підприємствами методів економічної амортизації. Американські вчені (Велш Глен А., Шорт Деніел ) у праці [13, с.428] приводять дані по 600 підприємствах (декілька з них використовують більш ніж один метод нарахування амортизації), які показують, що на практиці використовують такі методи нарахування амортизації: прямолінійний – 73% (567); виробничий – 8% (60); кумулятивний – 2% (15); зменшення залишкової вартості – 7% (54); прискореного нарахування амортизації (не визначено точно) – 10% (76).

Всі ці дані дозволили наочно відобразити розподіл підприємств за методами економічної амортизації, які вони застосовують у своїй діяльності (рис. 3.5). Аналіз усіх статистичних даних дозволив виявити таку загальну тенденцію: підприємства, що згруповані за формою власності та за регіонами, з усієї сукупності методів економічної амортизації у 2016-2017 роках віддали перевагу у своїй господарській діяльності прямолінійному методу, як представнику методів пропорційного нарахування амортизації, та методу зменшення залишкової вартості, як представнику методів прискореної амортизації.

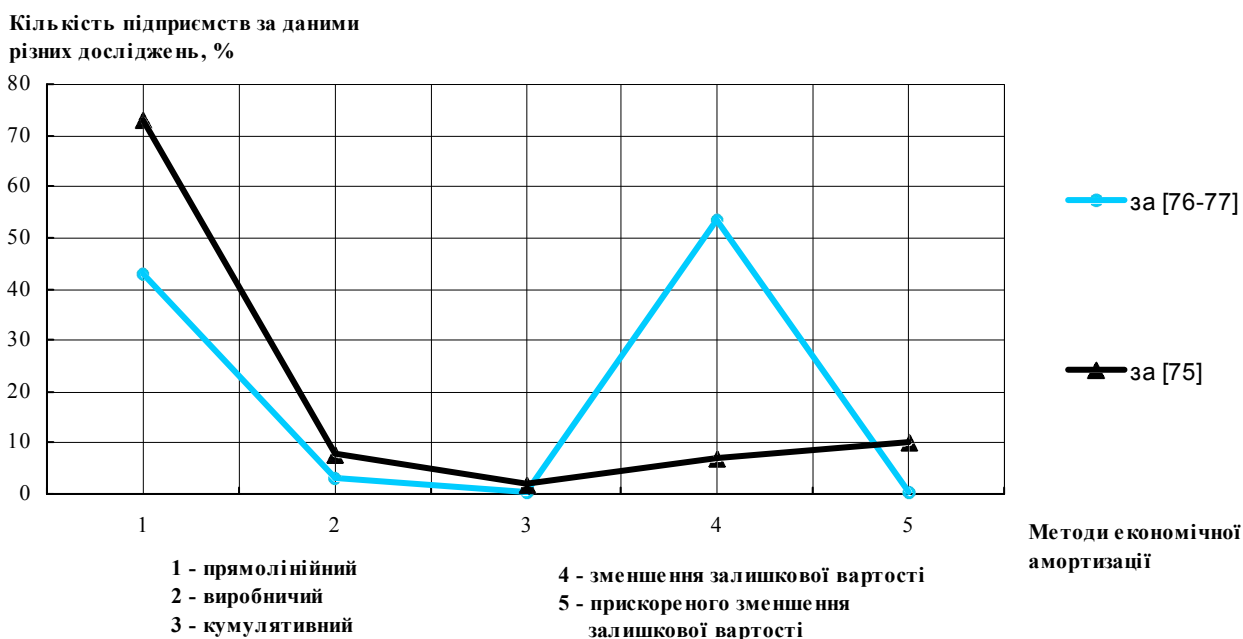


Рис. 3.5. Розподіл підприємств за застосуванням методів економічної амортизації

Це вказує на доцільність проведення фінансово-економічного аналізу діяльності українських підприємств за економічними методами нарахування амортизації і визначення впливу цих методів на прибуток та грошовий потік з метою ефективного використання ресурсів. Також необхідно розробити рекомендації стосовно використання методів амортизації для збиткових та прибуткових підприємств України.

Таким чином, у сучасних умовах господарювання для підприємств важливе значення має формування амортизаційної політики, тому що значна роль приділяється питанню ефективного використання необоротних активів, а вирішення його багато в чому залежить від рівня досконалості амортизаційної системи. Проблема полягає в тому, що прийнята в країні амортизаційна політика визначається державою і не передбачає участі в її формуванні підприємств. У результаті цього не враховуються багато чинників, які характеризують споживчі властивості й особливості функціонування необоротних активів, таких як показники якості, фізичний і моральний знос, умови та режим експлуатації тощо.

### 3.3. Аналіз стану необоротних активів та їх амортизації

Своєчасне відтворення необоротних активів є необхідною умовою забезпечення технічного розвитку підприємства в сучасних умовах, оскільки сучасні необоротні активи сприяють зниженню собівартості продукції та інших витрат за рахунок підвищення продуктивності, зниження енергоємності продукції та енергетичних витрат. Необхідність проведення дострокової заміни необоротних активів зумовлена моральним зносом основних засобів, використання яких призводить до збільшення витрат на виробництво. На основі звітності (Додаток А) можна здійснити аналіз складу та структуру необоротних активів ТОВ «Пивоварня «Опілля» за 2015-2017 рр. у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Наявність, склад та структура необоротних активів  
ТОВ «Пивоварня «Опілля» за 2015-2017 рр.

Групи основних засобів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. від, %	
	Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%	Сума, тис. грн.	%	2015р.	2016р.
Основні засоби основного виду діяльності - всього	19102	100	19491	100	21771	100	-	-
1. Будівлі, споруди та передавальні пристрої	1500	7,85	1530	7,86	1580	7,26	-0,61	-0,60
2. Земельні ділянки	0	0	0	0	0	0	0	0
3. Транспортні засоби	3202	16,76	3604	18,49	5910	27,15	8,66	10,38
4. Прилади та інструменти	10014	52,42	9973	51,16	9964	45,77	-5,40	-6,67
5. Багаторічні насадження	0	0	0	0	0	0	0	0
6. Інші основні засоби	1480	7,75	1520	7,80	1601	7,35	-0,44	-0,39
7. Машини та обладнання	2906	15,21	2865	14,70	2716	12,48	-2,22	-2,74

За період 2015 – 2017 р.р. відбулося зростання вартості необоротних активів на 2669 тис. грн., що може слугувати позитивним індикатором нарощення необоротних активів підприємством. Найбільшу частку в необоротних активів ТОВ «Пивоварня «Опілля» займають прилади та інвентар (45,77 % від загальної розміру необоротних активів). Аналогічно великий показник щодо вартості транспортних засобів (27,15), які є основним виробничим ресурсом, оскільки підприємство надає транспортні послуги. Проте негативним є невелика частка будівель і споруд в загальній вартості необоротних активів – лише 7,26, що свідчить про неналежну увагу керівництва підприємства гаражним та обслуговуючим приміщенням. Аналіз фінансової звітності свідчать про позитивні тенденції у складі необоротних активів за період 2015-2017 р.р. на ТОВ «Пивоварня «Опілля».

Зростання вартості необоротних активів відбулося за рахунок збільшення у 2015 р. вартості транспортних засобів на 10,38 % у порівнянні з 2016 р. та 8,66 – 2017 р. Таке зростання відбулося за рахунок придбання додаткових вантажних автомобілів, які використовуються для надання виробничих послуг.

Проте, мають місце також й негативні тенденції щодо скорочення вартості будівель, споруд та передавальних пристроїв за рахунок значного рівня зношеності та вибуття їх зі складу придатних до використання. Зокрема, падіння показника забезпеченості будинками та спорудами відбулося у 2017 р. на 0,6 % у порівнянні з 2016 р. та 0,59 – з 2015 р.

Аналогічна ситуація спостерігається стосовно приладів та інструментів, машин та обладнання та інших необоротних активів. Вартість приладів й інструментів зменшилася у 2017 р. на 6,67 % у порівнянні з минулим роком, машин і обладнання зменшилася на 2,74 % , інших необоротних активів на 0,39. Таким чином у структурі необоротних активів ТОВ «Пивоварня «Опілля» відбувся перерозподіл на користь засобів виробництва і скорочення інших видів необоротних активів. Проте зміни вартості та структури необоротних активів не дає інформації про якісні характеристики їх використання. Тому з метою недопущення втрати функціональних властивостей необоротних активів необхідно здійснити аналіз їх технічного стану.

Узагальнюючим показником, що характеризує технічний стан необоротних активів, є коефіцієнт їх зношення, який визначають як співвідношення величини зношення до початкової вартості необоротних активів. Цей коефіцієнт відображає, якою мірою необоротні матеріальні активи, що перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості перенесена на виробничі витрати.

Ступень зносу необоротних активів, у тому числі й основних засобів визначається за формулою:

$$\zeta = \frac{I_{\text{à}}}{I_{\text{à}}^{\text{іс}}} \times 100 \quad (3.1)$$

Де  $I_{\text{à}}$  – накопичена амортизація необоротних активів;  $I_{\text{à}}^{\text{іс}}$  – первісна вартість необоротних активів.

Розрахунок аналітичних показників щодо рівня зношеності, оновлення та вибуття необоротних активів ТОВ «Пивоварня «Опілля» здійснено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5.

Показник зношеності необоротних активів ТОВ «Пивоварня «Опілля»  
за 2017 р

Групи необоротних активів	Вартість необоротних активів у 2017 р.		
	Первісна вартість, тис. грн.	Сума накопиченого зносу	Коефіцієнт зношення
Основні засоби основного виду діяльності – всього	21771	18385	84,45
1. Будівлі, споруди та передавальні пристрої	1580	1325	83,86
2. Земельні ділянки	0	0	0
3. Транспортні засоби	5910	4856	82,17
4. Прилади та інструменти	9964	8644	86,75
5. Багаторічні насадження	0	0	0
6. Інші основні засоби	1601	1204	75,20
7. Машини та обладнання	2716	2356	86,75

Як помітно з таблиці, на підприємстві ТОВ «Пивоварня «Опілля» зафіксований дуже високий рівень зносу необоротних активів, який становить 84,45%. Така ситуація є катастрофічною щодо надійності використання необоротних активів. Прилади й інвентар та машини й обладнання мають найбільший показник зношені на 86,75 % від початку введення їх в експлуатацію. Дещо краща ситуація із рівнем зношеності будинків і споруд та транспортних засобів – 83,86 % та 82,17 % відповідно. Найнижчий рівень зношеності необоротних активів зафіксований у інших основних засобів.

Підприємству рекомендовано забезпечити відновлення необоротних активів в найкоротші строки з метою запобігання призупинення діяльності унаслідок неможливості використання господарських функцій.

Відтворення основних фондів – процес усунення фізичного та морального зносу основних фондів через сукупність взаємопов'язаних і упорядкованих відтворюваних відносин, економічних, організаційних та правових форм і методів господарювання, що органічно взаємозалежать від параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємств та умов його економічної діяльності на ринку на основі капітального ремонту, модифікації, модернізації або повної заміни працюючих основних фондів, що в кінцевому результаті дозволить підвищити соціально-економічну ефективність підприємства в цілому. Тобто відтворення основних виробничих фондів – це процес їх безперервного поновлення. Розрізняють просте та розширене відтворення. Фонди відновлюються проведенням різного виду ремонтів за рахунок амортизаційних відрахувань (просте відтворення) а також здійснення технічного переоснащення, реконструкції та розширення діючого підприємства і нового будівництва (розширене відтворення).

З метою оцінки рівня оновлення необоротних активів доцільно використовувати коефіцієнт оновлення (придбання, виготовлення, одержання), а також коефіцієнт вибуття (ліквідації, продажу).

Коефіцієнт вибуття необоротних активів розраховується шляхом ділення вартості вибуття основних засобів за рік до їх загальної вартості на початок року:



$$\hat{E}^{\text{ààà}} = \frac{\dot{I}^{\text{àààà}}}{\sum \dot{I}^{\text{ààà}}} \quad (3.2)$$

Коефіцієнт оновлення необоротних активів визначається відношенням вартості прибулих і готових до використання необоротних активів до їх загальної вартості на кінець року:

$$\hat{E}^{\text{ààà}} = \frac{\dot{I}^{\text{àààà}}}{\sum \dot{I}^{\text{ààà}}} \quad (3.3)$$

Аналіз рівня оновлення та вибуття необоротних активів на ТОВ «Пивоварня «Опілля» здійснено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Показник оновлення та вибуття необоротних активів  
ТОВ «Пивоварня «Опілля» за 2017 р.

Групи необоротних активів	Вартість необоротних активів у 2017 р.				
	Первісна вартість, тис. грн.	Вартість надходження, тис. грн.	Вартість вибуття, тис. грн.	Коефіцієнт оновлення	Коефіцієнт вибуття
Основні засоби основного виду діяльності	21771	3456	1177	15,87	5,41
1. Будівлі, споруди та передавальні пристрої	1580	0	24	0,00	0,8
2. Земельні ділянки	0	0	0	0,00	0,00
3. Транспортні засоби	5910	2105	523	35,62	8,85
4. Прилади та інструменти	9964	1066	350	10,70	3,75
5. Багаторічні насадження	0	0	0	0,00	0,00
6. Інші основні засоби	1601	285	126	17,80	7,87
7. Машини та обладнання	2716	0	154	0,00	5,67

Аналізуючи дані таблиці, позитивним варто визнати показники оновлення необоротних активів. У 2017 р. ТОВ «Пивоварня «Опілля» оновило необоротних активів на 15,87 %, у той же час їх вартість зменшилася на 5,41 %. Таким чином показник зростання вартості необоротних активів становить – 10,46 %. Оцінюючи рівень оновлення необоротних активів за видами, необхідно наголосити на високих темпах збільшення вартості транспортних засобів – показник оновлення 35,62 %, вибуття – 8,85 %. Негативним є явище вибуття будівель та споруд (0,8 %), машин і обладнання (5,67 %) за умов відсутності їх закупівель чи надходження з інших джерел.

Таким чином, провівши аналіз стану, динаміки й структури необоротних активів, можна стверджувати що ТОВ «Пивоварня «Опілля» недостатньою мірою дбає про поліпшення матеріально-технічної бази підприємства. Більшість коштів вкладається у рухомий склад необоротних активів, зокрема в транспортні засоби, які безпосередньо пов'язані з наданням виробничих послуг. Проте інші види основних засобів залишаються поза увагою – високий рівень зношеності, недостатні темпи оновлення є причиною недостатності фінансування державного сектора економіки і можуть призвести до непродуктивних простоїв підприємства та призупинення його діяльності.

### **Висновки до розділу 3**

1. Одна з причин теперішнього складного фінансового стану багатьох підприємств полягає у недостатньому економічному обґрунтуванні рішень, які приймаються, і до недавнього часу майже повній відсутності оцінки використання амортизаційних нарахувань та аналізу ступеня їхнього впливу на рівень інвестиційної привабливості підприємств.

2. Оцінка впливу нарахованої економічної амортизації на прибуток та грошовий потік підприємства показала, що доцільним є комбінований підхід до застосування методів амортизації. Так, застосування методу зменшення

залишкової вартості на початку експлуатації об'єкта знижує розмір прибутку до оподаткування та збільшує грошовий потік підприємства. Такий же ефект досягається застосуванням прямолінійного методу на другій половині терміну експлуатації об'єкта.

3. Обробка статистичних даних стосовно використання українськими підприємствами методів економічної та податкової амортизації в цілому по Україні, за формами власності та за регіонами визначила загальну тенденцію переважного застосування методів економічної амортизації, зокрема прямолінійного методу та методу зменшення залишкової вартості.

4. Забезпеченість підприємств необоротних активів та ефективне їх використання значним чином визначають ефективність виробничо-господарської діяльності та фінансовий стан. Таким чином провівши аналіз стану, динаміки й структури необоротних активів, можна стверджувати що ТОВ «Пивоварня «Опілля» недостатньою мірою дбає про поліпшення матеріально-технічної бази підприємства. Більшість коштів вкладається у рухомий склад необоротних активів. Проте інші види основних засобів залишаються поза увагою – високий рівень зношеності, недостатні темпи оновлення є причиною недостатності інвестиції в необоротні активи.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження щодо організаційно-методичних положень обліку та аналізу амортизації необоротних активів сформовано висновки та пропозиції:

1. У фінансово-економічній діяльності підприємства будь-якого рівня важливу роль відіграють такі показники, як амортизація та знос необоротних активів, фінансовий механізм управління якими змінився в нових умовах господарювання. Термін «амортизація» в перекладі з латинської «amortisatio» – погашення. Отже, амортизація – це процес перенесення авансованої раніше вартості всіх видів необоротних активів праці на вартість продукції (товарів, послуг) з метою повного відшкодування вартості цих засобів за період їх функціонування.

У зарубіжній практиці використовують термін «амортизація», коли мова йде про амортизацію нематеріальних активів, а термін «знос», коли мова йде про амортизацію необоротних активів. В Україні термін «амортизація» є універсальним, тому що він застосовується як для обліку основних засобів, так і нематеріальних активів.

2. Амортизаційна політика в Україні в сучасних умовах має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості суб'єктів господарювання у розширенні виробництва за рахунок капіталізації прибутку. Це вимагає від держави дотримання курсу на поступове зниження податкового тиску, вдосконалення методики визначення терміну використання необоротних активів і норм амортизації та надання підприємствам дійсної можливості використання прискорених методів амортизації відповідно до податкового законодавства.

3. Амортизація необоротних активів, як складова фінансових ресурсів підприємства, виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що полягає у виведенні з оподаткування витрат на придбання необоротних активів, та економічну, що полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації. За податковою функцією

амортизація не відноситься до валових витрат і нараховується щокварталу. За економічною функцією амортизація відноситься до складу витрат і нараховується щомісяця.

4. Удосконалено схему класифікації необоротних активів для цілей нарахування їх амортизації, що є більш сучасною, зручною та придатною для використання, ніж діюча на даний час. Для податкового обліку передбачається виділяти лише вісім замість шістнадцяти груп основних засобів, причому переважна кількість їх буде віднесено до перших чотирьох груп. Така класифікація жодним чином не позначилося на якості розподілу основних засобів, навпаки, певний перерозподіл їх за групами зробив класифікацію більш логічною.

5. Визначені показники, які необхідні для нарахування амортизації необоротних активів та встановлюються наказом про облікову політику підприємства. Запропонована класифікація методів економічної амортизації як методи пропорційного та прискореного нарахування. Проведено оброблення і представлення кожного методу амортизації у економіко-математичному вигляді, тобто у вигляді розрахункових формул.

6. Запропоновані рекомендації щодо організації обліку нарахування та використання амортизації на підприємстві сприятимуть ефективній організації, спрощенню і уніфікації облікового процесу, суттєвому скороченню трудових витрат бухгалтера та формуванню єдиної інформаційної бази для контролю й управління процесом нарахування амортизації на підприємстві.

7. Проведене дослідження існуючих методів економічної та податкової амортизації виявило їх значну кількість та складність у практичному застосуванні, що спонукає до розробки, обґрунтування і впровадження узагальнюючої методики обліку амортизації, яка б дозволила суб'єктам господарювання обрати раціональний метод її нарахування та організувати

ефективний облік необоротних активів на підприємстві, прискорити процес уніфікації, спростити механізм використання і сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку стосовно амортизаційних відрахувань.

8. Одна з причин теперішнього складного фінансового стану багатьох підприємств полягає у недостатньому економічному обґрунтуванні рішень, які приймаються, і до недавнього часу майже повній відсутності оцінки використання амортизаційних нарахувань та аналізу ступеня їхнього впливу на рівень інвестиційної привабливості підприємств.

9. Оцінка впливу нарахованої економічної амортизації на прибуток та грошовий потік підприємства показала, що доцільним є комбінований підхід до застосування методів амортизації. Так, застосування методу зменшення залишкової вартості на початку експлуатації об'єкта знижує розмір прибутку до оподаткування та збільшує грошовий потік підприємства. Такий же ефект досягається застосуванням прямолінійного методу на другій половині терміну експлуатації об'єкта.

10. Обробка статистичних даних стосовно використання українськими підприємствами методів економічної та податкової амортизації в цілому по Україні, за формами власності та за регіонами визначила загальну тенденцію переважного застосування методів економічної амортизації, зокрема прямолінійного методу та методу зменшення залишкової вартості. Забезпеченість підприємств необоротних активів та ефективне їх використання значним чином визначають ефективність виробничо-господарської діяльності та фінансовий стан. Таким чином провівши аналіз стану, динаміки й структури необоротних активів, можна стверджувати що ТОВ «Пивоварня «Опілля» недостатньою мірою дбає про поліпшення матеріально-технічної бази підприємства. Більшість коштів вкладається у рухомий склад необоротних активів. Проте інші види основних засобів залишаються поза увагою – високий рівень зношеності, недостатні темпи оновлення є причиною недостатності інвестиції в необоротні активи.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. MacCulloch The Principles of Political Economy / MacCulloch. – Edinburgh, 1825. – 185 p.
2. 1С: Бухгалтерия 8.0 для Украины. Компьютеризация налогового учета / [Електронний ресурс] / Режим доступу : [www.1c.ru](http://www.1c.ru).
3. 1С: Бухгалтерия 8.0 для Украины. Новый уровень автоматизации учета / [Електронний ресурс] / Режим доступу : [www.1c.ru](http://www.1c.ru).
4. Багов В.П. Управление интеллектуальным капиталом: учебн. пособие / В.П. Багов, Е.Н. Селезнев, В.С. Ступаков. – М.: ИД Камеро, 2016. – 248 с.
5. Білик І.А. Актуальні проблеми вибору амортизаційної політики підприємства / І.А. Білик // Вісник технологічного університету Поділля. – 2017. – № 5. – С. 132-136.
6. Білуха М.Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку та контролю в Україні / М. Т. Білуха // Матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. 15 – 16 травня 1999 р. м. Львів. – Львів, 1999. – С. 3-7.
7. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2010. – 574 с.
8. Борисенко М.А. Інноваційні засади формування амортизаційної політики вітчизняного підприємства / М.А. Борисенко // Проблеми науки. – 2018. – № 5. – С. 31-35.
9. Бородкин А.С. «Шоковая терапия» для бухгалтерского учета / А.С. Бородкин // Світ бухгалтерського обліку. – 2017. – № 1. – С. 41 – 46.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
11. Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю: підручник / П.К. Германчук. – К.: Атака; Ельга-Н, 2017. – 304 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий, та ін. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

13. Велш Глен А. Основи фінансового обліку: пер. з англ. / А.О. Велш Глен Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
14. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Екаунтінг, 2000. – 384 с.
15. Городянська Л.В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т. – К., 2005. – 249 с.
16. Городянська Л. Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №2. – С. 12 – 18.
17. Дерій В.А. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю / В.А. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 1(26). – С. 154-160.
18. Економічний аналіз: Навчальний посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток, А.П. Заросило, В.М. Івахненко, та ін. / Під ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка– 2-ге вид. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
19. Енциклопедія Сучасної України. – К.: Координаційне бюро Енциклопедії Сучасної України Національної академії наук України, 2011. – 826 с.
20. Жарінова А. Членство України в СОТ: світові тенденції у сфері використання інтелектуальної власності / А. Жарінова – Режим доступу: <http://www.2000.net.ua/e/58219>.
21. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 3. – С. 13-17.
22. Задорожний З.В. Управлінський облік / З.В. Задорожний, І.Є. Давидович, І.Я. Омецінська. – Тернопіль: ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
23. Задорожний З.-М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів / Зеновій-Михайло Задорожний, Софія Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 3. – С. 127-



24. Задорожний, З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.

25. Закон України «Про охорону праці». – Голос України, 2012, № 239 (2990) від 17.12.2002. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // <http://www.liga.net>.

26. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV / Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку / За ред. В.М. Пархоменко. – Луганськ: «Промдрук» ДСД «Лугань», 2012. – С. 30-39.

27. Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» від 14.09.2006 року № 143-V [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // <http://www.liga.net>.

28. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні» зі змінами і доповненнями від 9 верес. 2004 р. № 1992-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // <http://www.liga.net>.

29. Законодавство України про охорону праці : У 4-х т. – К.: Основа, 2008. – 256 с.

30. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: навч. Посібник / В.М. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2002. – 264 с.

31. Іващенко В.И. Економічний аналіз господарської діяльності: навч. посібник для студентів економічних спеціальностей / В.И. Іващенко – К.: НІЧЛАВА, 2012. – 204 с.

32. Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства України від 17.07.2000 року №64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.linux.kiev.ua/ua/docs/le\\_gal/oblik/](http://www.linux.kiev.ua/ua/docs/le_gal/oblik/).

33. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та

організацій [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 30 грудня 1999 року № 291 //Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

34. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1994 – 2011.

35. Кононенко Т. Шляхи вдосконалення обліку амортизації / Т Кононенко, В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 12-17.

36. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності / О. Кононенко, О. Маханько. – [4-те вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2017. – 200 с.

37. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова // Актуальні проблеми економіки. – 2017. – № 9. – С. 157-166.

38. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних засобів – необхідність здійснення процесів відтворення / В.В. Костенко // Статистика України. – 2017. – № 1. – С. 73-75.

39. Кохно П. Совершенствование амортизационной политики (из опыта Республики Беларусь) / П. Кохно, Ю. Енин, В.Аносков // Общество и экономика. 2013. – № 11. – С. 121-133.

40. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності / Я. Крупка // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2015. – № 1. – С. 76-83.

41. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К.: «Хай-Тек Прес», 2017. – 544 с.

42. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2017. – 334 с.

43. Левченко Л.В. Вплив економічної політики регіону на амортизаційну політику підприємства / Л.В. Левченко // Коммунальное хозяйство городов. – К.: Техника, 2016. – Вып. 46 – С. 122-126.

44. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

45. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: Учебн.пособие для с.-х.вузов / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.

46. Маркс К. и Энгельс Ф. Сочинения: В 30 т. / Изд. второе. – М.: Госполитиздат, 1963.- Т. 26. – Ч. 2: К.Маркс Теории прибавочной стоимости. – 703 с.

47. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1994 – 2012.

48. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z3265-10>.

49. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навчальний посібник / В.О. Мец– К.: КНЕУ, 2008. – 132 с.

50. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / Під ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2000. – 1272 с.

51. Назарбаева Р. «Малоценные» проблемы основных средств / Р. Назарбаева, З. Сахацкая // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2009. – № 17. – С. 4-8.

52. Нидлз Б.. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл пер. з англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – 2-е изд., стереотип – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

53. Нижник В. Оцінка ефективності інвестицій: проблеми, методологія, практика застосування за умов сталого розвитку / В. Нижник, В. Пухальський // Економіст. – 2018. – № 10. – С. 50-51.

54. Новий словник української мови: у 4х томах. Т. 1 / Укладачі В. Яременко, О. Сліпущко. – Київ: Видавництво «Аконіт», 2010. – 910 с.

55. Орлова В.К., Сенчішак С.В. Зв'язок амортизаційної політики з дивідендною політикою на підприємстві / В.К. Орлова, С.В. Сенчішак // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – Кіровоград: КДТУ, 2017. – Ч. 1. – Вип. 4. – С. 357-363.

56. Основи економічної теорії: політекономічний аспект Підручник / [ред. Г. Н. Климка та ін.]. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Вища шк., 2002. — 743 с.

57. Облік необоротних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://pidruchniki.com/11760428/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/oblik\\_neoborotnih\\_aktiviv](https://pidruchniki.com/11760428/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_neoborotnih_aktiviv).

58. Пархоменко В.М. Облік амортизації / В.М. Пархоменко // Фінанси України. – 2018. – № 8. – С. 62-65.

59. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 // Навчально-практичний посібник. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-клуб», 2017. – С. 220-227.

60. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру «ЛІГА».– ТОВ «ЛІГА ЗАКОН». – К.: 2010. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF5H901V.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5H901V.html).

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс] /Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 242. // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0487-00>.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 із змінами та доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 14.06.2000р. № 131, від 30.11.2000 р. № 304, від 25.11.2002 р. № 989 // Ліга-бізнес. – 2012. – № 12. – С. 51-54.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (в редакції наказу від 03.10.2007 р. № 1100). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z3254-10>.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 із змінами та доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. № 304, від 25.11.2002 р. № 989 // Ліга-бізнес. – 2012. – № 12. – С. 33-36.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затв. наказом М-ва фінансів України від 18 жовт. 1999 р. № 242. – Режим доступу : [www.liga.net](http://www.liga.net).

66. Применение МСФО: в 5 ч. [Текст] / Пер. с англ. – 3-е. изд., перераб. и доп. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 720 с.

67. Про затвердження типових форм первинного обліку, затверджені наказом Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z3265-10>.

68. Про Концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України від 7 березня 2001р. № 169 // Орієнтир. – 2001, № 13 (28 березня). – С. 7-13. – Дод. до газ. «Урядовий кур'єр».

69. Самуэльсон П. Экономика: У 2 т./ П. Самуэльсон. – М.: НПО «Алгон» ВНИИСИ, 1992. – Т.2. – 416 с.

70. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособ. / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

71. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В.В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

72. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

73. Статистичний бюлетень «Результати вибіркового обстеження нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2016 рік» / Відп. Луценко Н.Г. – К.: Державний комітет статистики України, 2017. – Ч. 1. – 247 с.

74. Статистичний бюлетень «Результати вибіркового обстеження нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2017 рік» / Відп. Луценко Н.Г. – К.: Державний комітет статистики України, 2018. – Ч. 2. – 247 с.

75. Статистичний бюлетень «Нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2017 рік». – К.: Державний комітет статистики України, 2018. – Ч. 1. – 126 с.

76. Статистичний щорічник України за 2016 рік. / За ред. О.Г.Осауленка. – К.: Державний комітет статистики України, 2017. – 632 с.

77. Статистичний щорічник України за 2017 рік. / За ред. О.Г. Осауленка. – К.: Державний комітет статистики України, 2018. – 664 с.

78. Сук П. Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 15. – С. 2-9.

79. США: государство-человек-экономика (региональные аспекты) / Под ред. д.э.н. Лебедевой Л.Ф.; институт США и Канады РАН. – М.: Анкил, 2001. – 224 с.

80. Твердомед А. Две «малоценки» быстроознашивающаяся и необоротная / А. Твердомед // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2000. – № 14 (82). – С. 23-26.

81. Ткачук О.М. До питання застосування методів нарахування амортизації на малих підприємствах / О.М. Ткачук // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. – 2018. – № 12. – С. 73-75.

82. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784 с.

83. Фукс А.Е. Проблеми вдосконалення амортизаційної політики в Україні / А.Е. Фукс // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції

«Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання» (4-5 лютого 2014 р.). – Луцьк: Волинський державний університет імені Лесі Українки. – 2017. – С. 83-84.

84. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – Пер. с англ. И.А. Смирнова / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил.

85. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал / Дж. Р. Хикс. – Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. ст. Р.М. Энтова. – М.: Прогресс, 1988. – 488 с. – (Экономическая мысль Запада).

86. Хід виконання Програми уряду: мовою цифр і фактів // Урядовий кур'єр. – 2018. – № 180. – С. 1-5.

87. Хорунжий Л.А. Амортизационный фонд (теория и практика образования и использования) / Л.А. Хорунжий. – М.: Экономика, 1971. – 248 с.

88. Цал-Цалко Ю.С. Статистичне дослідження впливу факторів на фінансові результати діяльності підприємств / Ю.С. Цал-Цалко // Статистика України. – 2003. – № 4. – С. 75-81.

89. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України від 16.01.03 р. № 435-IV. // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15&p=1192521768390230>

90. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 8. – С. 6 – 8.

91. Шевченкова Л. Амортизация других необоротных материальных активов / Л. Шевченкова // Баланс. – 2018. – № 39 (320). – С. 33-37.