

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ШУТЄЄВ Денис Юрійович

Організація обліково-інформаційного забезпечення
формування амортизаційної політики підприємства /
Organization of accounting and information support for the
formation of depreciation policy of the enterprise

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПЗмнв-21
Д. Ю. Шутєєв

Науковий керівник:
д.е.н., проф. Чорна Н. П.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

“ _____ ” _____ 20____ р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА, ЇЇ СКЛАДОВІ ТА ОСОБЛИВОСТІ.....	7
1.1 Економічна сутність амортизації та амортизаційної політики підприємства..	7
1.2. Методичні засади формування амортизаційної політики підприємства.....	16
1.3 Нормативно-правове регулювання амортизаційної політики підприємства...	23
Висновки до першого розділу.....	27
РОЗДІЛ 2 ВІДОБРАЖЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ.....	29
2.1. Майно як об'єкт обліку.....	29
2.2. Методи амортизації: питання розуміння та застосування	37
2.3. Доцільність формування та порядок обліку амортизаційного фонду	44
Висновки до другого розділу	52
Розділ 3. Основні напрями підвищення ефективності амортизаційної політики України.....	54
3.1. Шляхи реформування амортизаційної політики	54
3.2. Основні напрями підвищення ефективності амортизаційної політики....	63
Висновки до третього розділу	69
ВИСНОВКИ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	73

ВСТУП

Актуальність теми. Основні виробничі засоби відіграють роль найважливішого чинника економічного потенціалу нашої країни. Адже від їх стану і своєчасного оновлення залежать не тільки рівень конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, але й потенційні можливості зростання вітчизняної економіки. Основним джерелом відтворення основних засобів у вітчизняному законодавстві передбачені амортизаційні відрахування. Як відомо в нинішніх умовах існує значний розрив між нарахованими і використаними суб'єктами господарювання (підприємствами та організаціями) на інвестиції сумами амортизації.

Державна амортизаційна політика на сьогодні є ліберальною. Суб'єктам господарствам дозволено самостійно вибирати альтернативні (крім лінійного) способи нарахування амортизації та визначати терміни корисного використання основних засобів. Таким чином, держава усунула жорстку регламентацію щодо способів нарахування амортизації й розширила права та можливості у реалізації амортизаційної політики.

З метою розробки механізму управління амортизацією основних засобів потрібно вирішити низку ряду теоретичних питань, пов'язаних із уточненням змісту таких економічних категорій як: «амортизація», «амортизаційна політика» із позиції сучасних умов.

В сучасних умовах актуальною є проблема формування амортизаційної політики, яка б в межах загальнодержавного регламенту надала право кожному суб'єкту господарювання обрати найбільш прийнятний режим відтворення основного капіталу для успішного розвитку усіх галузей національної економіки. Тому, вирішення цієї проблеми вимагає значної уваги як із боку науковців, так і практиків.

Проблемам становлення амортизаційної політики, її ролі у процесі відтворення основного капіталу присвячено багато праць вітчизняних учених-економістів. Вагомий внесок у вирішення теоретичних і практичних аспектів

цієї проблеми здійснили: Безуглий А.А., Бланк І.А., Болховітінова О.Ю., Герасимчук М.С., Горошко О.М., Губенко О.І., Косова І.Д., Лукінов І.І., Лях Л.В., Орлов П.А., Пархоменко В.М., Стадницький Ю.І., Чумаченко М.Г., Чухно А.А. та інші науковці.

Попри це, необхідно відмітити, що не усі сторони цієї проблеми одержали належне висвітлення у науковій літературі. Все ще потребує подальших досліджень питання відтворення основного капіталу із урахуванням реальних потреб практики. Окрім цього, на сьогодні відсутні ґрунтовні теоретичні дослідження, які б узагальнили вітчизняний і зарубіжний досвід практичного використання амортизаційної політики.

Мета і задачі дослідження. Метою даної роботи є встановлення взаємозв'язків і визначення впливу амортизаційної політики на ефективність оновлення основних засобів суб'єктів господарювання та обґрунтування рекомендацій із удосконалення амортизаційної політики в нинішніх умовах.

Для досягнення зазначеної мети у роботі поставлені й розв'язані наступні задачі:

- дослідити теоретичні підходи щодо визначення сутності амортизації та її ролі у відтворювальному процесі, розглянути сутність амортизаційної політики, її складові;
- розкрити особливості амортизаційної політики в нашій державі на різних етапах економічного розвитку із метою з'ясування її ефективності для забезпечення інтенсивного технологічного оновлення основного капіталу;
- вивчити зарубіжний досвід застосування амортизаційної політики й можливість його використання у формуванні ефективних методів регулювання відтворення основного капіталу для нашої країни;
- проаналізувати процеси відтворення основного капіталу в Україні;
- дослідити напрямки реформування й підвищення ефективності національної амортизаційної політики у перехідній економіці;
- обґрунтувати необхідність й напрями державного регулювання відтворення основного капіталу.

Об'єктом дослідження є процеси, спрямовані на формування ефективної амортизаційної політики підприємства.

Предметом дослідження є економічні відносини, які виникають із приводу відтворення основного капіталу в сучасних умовах національної економіки.

Методи дослідження. У роботі використано методи системного підходу для визначення основних економічних категорій; методи аналізу бізнес-процесів та документообігу, а також вивчення літературних джерел із питань економічних, інформаційних, соціальних і інших особливостей формування ефективної амортизаційної політики підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна полягає у формуванні передумов ефективної амортизаційної політики, спрямованої на відтворення основного капіталу в сучасній економіці і полягає у:

- 1) дослідженні особливостей формування амортизаційної політики національної економіки на різних етапах економічного розвитку;
- 2) теоретичному обґрунтуванні поняття „амортизаційна політика держави”, як складової частини інвестиційної політики;
- 3) обґрунтуванні основних функцій державного регулювання процесів відтворення основного капіталу;
- 4) висвітленні ролі амортизації у системі джерел відтворення основного капіталу країни;
- 5) розробці пропозицій щодо напрямків і методів державної амортизаційної політики;
- 6) необхідності впровадження зарубіжного досвіду формування задля підвищення ефективності державної амортизаційної політики;
- 7) внесенні пропозицій щодо удосконалення амортизаційної політики.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що ґрунтовне дослідження питань щодо формування амортизаційної політики можуть стати основою для визначення цілей, принципів й інструментів інвестиційної політики підприємства, спрямованої на відтворення основного капіталу

підприємств в сучасній економіці Пропозиції, розроблені за результатами дослідження, отримали схвалення з боку адміністрації Володимир-Волинського комбінату хлібопродуктів.

Апробація результатів виконання випускної кваліфікаційної роботи.

Основні положення випускної кваліфікаційної роботи пройшли апробацію на VI Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів» (м. Тернопіль, 17 листопада 2021 р.). Опубліковано тези на тему «Шляхи реформування амортизаційної політики».

Структура і обсяг роботи: кваліфікаційна робота містить вступ, три розділи, висновки та список використаних джерел. Робота виконана на 80 сторінках, в тому числі список використаної літератури - 4 сторінки.

РОЗДІЛ 1. АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА, ЇЇ СКЛАДОВІ ТА ОСОБЛИВОСТІ

1.1 Економічна сутність амортизації та амортизаційної політики підприємства

В сучасних умовах ринкової моделі економіки одним із основних завдань є створення сприятливих умов для збереження, технічного переозброєння й подальшого розвитку матеріально-технічної бази виробництва, найважливішою складовою частиною якої є основний капітал. Процес відтворення основного капіталу вимагає цілеспрямованого регулювання, оскільки він у значній мірі визначає ефективність суспільного виробництва, темпи впровадження науково-технічного прогресу. Усе це забезпечило б вихід нашої країни на світовий ринок із конкурентоспроможною продукцією та сприяло б успішному включенню нашої держави у глобальні інтеграційні процеси. Тому в цих умовах для України особливо актуальним є дослідження питання ефективного використання основного капіталу. Вирішення ж цього питання багато у чому залежить від рівня досконалості амортизаційної системи, яка включає в себе сукупність дозволених для використання методів та норм амортизаційних відрахувань, способи їх обліку, порядок переоцінки вартості основного капіталу, тривалість амортизаційного періоду, а також взаємовідносини підприємств й держави у сфері використання коштів амортизаційного фонду.

Амортизаційні відрахування повинні відповідати величині фактичного зносу. При цьому амортизаційний фонд розглядається із погляду бухгалтерського, податкового та економічного розрахунку. Оцінюючи знос основних фондів враховується не тільки фізичний знос, а й їх моральне старіння.

Проте роль амортизації не обмежується обслуговуванням простого відтворення. Амортизаційні відрахування накопичуються поступово, а витрачаються на відшкодування коштів праці одноразово після закінчення

терміну служби. Протягом цього періоду (до настання періоду заміни) амортизаційні засоби служать додатковим джерелом розширеного відтворення.

На підприємствах існує два джерела коштів на оновлення основного капіталу.

Перше джерело – це власні фінансові ресурси підприємства.

Друге джерело – позикові кошти, що є обтяжливим для підприємства.

Основним має бути перше джерело - фінансові ресурси підприємства, складовими яких є: власний прибуток та амортизаційний фонд. Проте цих джерел у практичній діяльності є недостатньо.

Амортизаційна політика є складовою економічної політики держави. Вона виступає як найважливіший важіль впливу держави на економічні процеси в країні. Насамперед амортизаційна політика впливає на процес оновлення основних виробничих фондів, прискорення темпів науково-технічного прогресу, інвестиційну діяльність та у результаті й на ефективність суспільного виробництва.

Наукові дослідження будь-якого питання неможливі без чіткого визначення термінології. Однак думки учених щодо економічних понять і термінів часто відрізняються.

Термін «амортизація» не має однозначного трактування. Одні вчені вважають, що амортизація – це грошовий вираз зносу (Маттерн К., Райзберг Б., Лозовський Л.), інші наголошують, що амортизація – це процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції (Безруких П., Соріна Л., Молдованов М.). Враховуючи різні погляди на поняття амортизації, слід відмітити, що чіткого визначення не існує, а вирішення цього питання є досить важливим і принциповим [36].

Маттерн К. та Танхойзер З. вважають, що було б одностороннім визначати амортизацію як витрати та зазначають: амортизація відображає процеси перенесення уречевленої в основних засобах суспільної праці на вироби, які виготовляються з їх допомогою[14].

Інші автори (Бунич П., Кваша Я.) вважають, що амортизація – це перенесена у результаті конкретної праці вартість основних фондів на новостворений продукт. За такого визначення амортизації вона нічим не відрізняється від вартості оборотних засобів, яка теж у результаті конкретної праці переноситься на продукт. На відміну від вартості оборотних засобів, амортизація виражає вартість основних засобів, перенесену на продукт не повністю, а пропорційно зносу[3].

Автори, які надають своє трактування поняттю амортизації, наводять наступні докази. Вартість, яка переноситься на продукцію основними та оборотними засобами, відповідно до особливостей їх обігу, створює дві складові фонду відшкодування: вартість відшкодування основних засобів та вартість відшкодування оборотних засобів.

Відповідно до класичної економічної теорії, амортизація – це поступове перенесення вартості основних засобів на продукт, який виробляється з їх допомогою, цільове накопичення грошових коштів і їх послідовне використання на відтворення зношених основних засобів.

Вплив механізмів державного регулювання економічних процесів зумовив поділ економічної амортизації на рівні за сутністю «податкову» та «облікову» амортизації.

Щодо облікової амортизації розрізняють різні підходи до застосування термінів «амортизація» і «знос» у чинних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Зокрема, у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» використовується термін «амортизація», у П(С)БО 7 «Основні засоби» – «амортизація» і «знос». У зарубіжній практиці для розподілу вартості окремих видів активів передбачено застосування різних понять. Так, згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку прийнято називати розподілену протягом визначеного періоду вартість основних засобів – «depreciation» (з англ. – знецінення, зниження вартості); нематеріальних активів – «amortization» (з англ. – амортизація, зношування); природних ресурсів –

«depletion» (у перекладі із англ. – виснаження, зменшення вартості невідновлюваного ресурсу).

У зарубіжній практиці застосовується поняття «амортизація» у випадку, коли йдеться про амортизацію нематеріальних активів, а поняття «знос», якщо мова йде про амортизацію основних засобів. У вітчизняній практиці термін «амортизація» застосовують як щодо обліку основних засобів, так і щодо обліку нематеріальних активів.

Виходячи із цього, амортизація – це надзвичайно складне економічне явище, яке поєднує особливості витрат виробництва та джерел коштів, процесу руху вартості й важеля управління відтворенням, відшкодування зношених та нагромадження нових засобів праці. Під амортизацією також можна розуміти складний фінансово-економічний механізм розподілу вартості основних фондів, що амортизується на протязі терміну їх корисної експлуатації (використання), й перенесення її на новостворений продукт із наступним нагромадженням коштів для придбання (відтворення) основних фондів.

Із поняттям «амортизації» тісно пов'язане поняття «амортизаційна політика», яке розглядають на мікро та макро рівнях. На макро рівні амортизаційна політика протягом багатьох років є найслабкішою ланкою економічної політики усіх без винятку урядів сучасної України, так як створена ними амортизаційна система не може виконувати своєї головної функції – створення умов для зацікавленості підприємців до оновлення основних засобів та упровадження наукових розробок й новітніх технологій у виробництво.

Незадовільне використання потенціалу амортизації як одного із найважливіших інструментів фінансування оновлення основних фондів, перш за все, свідчить наявність тенденції до зростання ступеня зносу основних засобів в галузях економіки. Незважаючи на зростання обсягів інвестицій в основний капітал, в країні спостерігається незначне зростання зносу основних засобів.

Поняття «амортизаційна політика підприємства» охоплює планування, нарахування й використання амортизації. Зміст амортизаційної політики

підприємства формує сукупність економічних категорій і важелів, які виявляють свою дію через сутність та функції амортизації. Амортизаційна політика - це управління процесом відтворення основних засобів, яке направлене на підвищення технічного рівня виробництва, запобігання надмірному зношенню активної частини основних засобів, удосконалення видової, технологічної й вікової структури основних засобів, нарощування основного капіталу та обсягів випуску продукції, підвищення продуктивності праці й зниження собівартості продукції, максимізацію прибутку та активізацію інвестиційної діяльності підприємства [29].

Амортизаційна політика підприємства відображає амортизаційну політику держави на різних етапах її економічного розвитку. Вона базується на встановлених державою принципах, методах й нормах амортизаційних відрахувань. Поряд із цим, кожне підприємство має можливість обрати свою амортизаційну політику, враховуючи конкретні умови, які визначають її параметри.

В результаті здійснення ефективної амортизаційної політики на мікрорівні проходить процес оновлення активної частини основних виробничих засобів та підвищується технічний рівень виробництва. Усе це створює необхідні передумови для зниження собівартості продукції та максимізації прибутку, які забезпечують стійку діяльність підприємства.

Зарубіжні учені вважають, що амортизаційна політика має носити стимулюючий характер та володіти наступними рисами:

- ✓ сприяти підвищенню норм амортизації основного капіталу;
- ✓ сприяти прискореній амортизації;
- ✓ створювати сприятливі умови для розвитку особливо важливих галузей економіки.

Зміст амортизаційної політики окремого підприємства та держави загалом складає взаємодія економічних категорій і важелів, які проявляють свою дію через сутність й функції амортизації. Це досягається у процесі оптимізації розподілу й перерозподілу національного доходу як на мікро-, так і

на макроекономічному рівні, тобто на рівні підприємств, організацій та на рівні загальнодержавному.

На макроекономічному рівні фінанси підприємств забезпечують формування фінансових ресурсів всієї країни через бюджет та позабюджетні фонди.

На мікроекономічному рівні під фінансовими ресурсами потрібно розуміти грошові кошти, які є у розпорядженні підприємств.

Варто зауважити, що управління амортизаційною політикою є найважливішою сферою діяльності будь-якого суб'єкта ринкового господарства. Насамперед це зумовлено швидкими змінами у технологіях виробництва, в якій основу складає сучасна новітня техніка. Для вирішення існуючої проблеми в амортизаційній політиці, на нашу думку, слід опиратися на сам термін «амортизація», а потім вже починати з відповідних рахунків проведених за період визначеного моменту часу. І це не випадково, оскільки аналіз джерел економічної літератури показав, що серед учених-економістів та практиків немає єдиного підходу у розумінні сутності амортизаційної політики як цілісної системи як на макро, так і на мікрорівні.

Немає чіткого розуміння взаємозв'язку амортизаційної політики та науково-технічного прогресу. Висловлюються лише окремі фрагменти з цієї проблеми.

Так, деякі автори бачать зв'язок амортизаційної політики та науково-технічного прогресу, якщо її уявити систематично в наступному [14]. Виділяються галузі, що визначають науково-технічний прогрес економіки загалом. Їх державою встановлюються прискорена амортизація, що дозволяє швидше списувати використовувані засоби праці, замінювати їх новими, досконалішими, запровадження яких своїми вигодами перекидає збитки від списання фізично ще незношеного устаткування. що стимулює виробників нової техніки розробляти та випускати нові моделі.

Покупець виграє за рахунок кращих параметрів придбаної техніки більшої продуктивності, меншої трудомісткості, проте є і побічний ефект:

списана техніка може бути продана тим підприємствам, які на її основі будуть виробляти продукцію, що користується попитом.

Для реалізації цієї схеми потрібні певні умови. По-перше, машинобудівний комплекс має задовольняти попит на кошти виробництва. По-друге, темп підвищення споживчих якостей нової техніки має випереджати темп амортизації. За наявними оцінками, нове устаткування має перевищувати замінене щонайменше, ніж на 40–45%. Нижче цієї межі реновація втрачає сенс: немає чого списувати за три роки експлуатації цілком справний основний засіб, щоб замінити його таким самим.

Таке розуміння взаємозв'язку амортизаційної політики та науково-технічного прогресу на думку Веретенникової І.І. є спрощеним. І з нею варто погодитися тому, що процес прискорення науково-технічного прогресу найбільш успішно може здійснюватися тільки в тому випадку, якщо всі галузі економіки мають право на застосування механізму прискореної амортизації. Крім того, взаємозв'язок амортизаційної політики з науково-технічним прогресом здійснюється не лише через механізм прискореної амортизації, а й через систему норм амортизації взагалі, через систему використання амортизаційних відрахувань як джерело фінансування інвестицій, і навіть в інших напрямках [9].

В проаналізованих джерелах літератури розгорнутого та цілісного тлумачення сутності амортизаційної політики на макrorівні не наводиться. Виняток становлять лише певні роботи окремих учених. Під амортизаційною політикою на макrorівні слід розуміти науково обґрунтовану та цілеспрямовану систему заходів, що здійснюється державою в галузі простого та розширеного відтворення майна, що амортизується, з метою створення сприятливих умов для розвитку всіх суб'єктів господарювання, прискорення науково-технічного прогресу та реалізації економічної політики держави.

З цього випливає, і видається правомірним, що амортизаційна політика є складовою загальної економічної політики держави, вона пов'язана також з науково-технічною, інвестиційною, фінансово-кредитною політикою та

іншими, але всі вони є складовими частинами загальної економічної політики держави.

Метою амортизаційної політики є створення сприятливих умов усім суб'єктам господарювання для відтворення та оновлення необоротних активів, активізації інвестиційної діяльності.

У зв'язку з тим, що амортизаційна політика є складовою частиною загальної економічної політики, вона спрямована на підвищення ефективності виробництва та піднесення вітчизняної економіки.

Більшість розвинутих індустріальних країн уже перейшли до застосування нового типу амортизаційного розвитку економіки. В сучасних умовах амортизаційна теорія економічного зростання почала знаходити все більше прихильників і в нашій державі.

У дискусіях щодо економічної сутності амортизації виділяють три основні позиції:

- ✓ одні вчені вважають, що амортизація – це просто грошовий вираз зношення основних засобів;
- ✓ прихильники другої позиції характеризують амортизацію не як що інше, як процес перенесення вартості зносу основних засобів на собівартість продукції;
- ✓ третя група учених-економістів вважає, що амортизація є лише прийомом або методом бухгалтерського обліку.

Причому така строкатість поглядів є характерною не лише щодо початкового періоду розвитку теорії амортизації, але й для сучасного періоду.

Найбільш поширеними у науковій літературі зустрічається наступне трактування цього поняття, а саме що амортизація – це поступове зниження вартості основних фондів в результаті їх зносу, а також поступове перенесення на виготовлену продукцію їх вартості з метою нагромадження засобів для їх відтворення.

Зокрема, Кантор Е.Л. констатує, що «процес переносу відшкодування зносу називається амортизацією» та вважає основним завданням амортизації – «відшкодування зносу основних засобів». Вчений Борисенко З.Н. у свою чергу

має зовсім іншу думку «неправильно ототожнювати амортизацію із зносом основних виробничих засобів. Відшкодування зносу відбувається не у процесі формування амортизаційного фонду, а при його використанні для заміни старого обладнання і в процесі капітального ремонту і модернізації» [5].

Пелих А.С. під амортизацією розуміє «механізм переносу частини вартості основних засобів на новостворений продукт і дозволяє до часу повного зносу накопичити грошові кошти для відтворення». Попри це він стверджує, що «амортизація в грошовій формі виражає знос основних засобів и відраховується на витрати виробництва на основі норми». Ці два визначення суперечать одне одному. Спочатку автор представляє амортизацію як певний механізм. Будь який механізм складається із конкретних елементів, які мають власні специфічні особливості, призначення й виконують у його складі свої функції. До цих складових елементів, необхідно віднести знос, зношення, амортизаційні відрахування, амортизаційний фонд. В іншому ж визначенні ототожнюється поняття амортизації із поняттям амортизаційних відрахувань, а вони є зовсім різними, хоча й тісно пов'язані між собою[19]. Так, амортизаційні відрахування – це та частина вартості засобів, яка переноситься на вироблену продукцію, складова амортизаційного механізму, яка характеризує ступінь зношення засобів праці. Крім цього, не є економічно обґрунтованим і ототожнення амортизації з амортизаційним фондом. Амортизаційний фонд – це фінансовий результат накопичення послідовно здійснюваних амортизаційних відрахувань, який утворюється лише в результаті реалізації готової продукції, а амортизація є процесом перенесення частинами вартості основних засобів на виготовлену продукцію, тобто є передумовою утворення амортизаційного фонду. Отже створення амортизаційного фонду та амортизація є різними за суттю поняттями.

Недостатньо виваженим вважаємо трактування амортизації як процесу перетворення вартості із товарної у грошову. Мотивується це тим, що амортизація охоплює не увесь процес перетворення вартості засобів праці із виробничої форми у грошову, а є лише складовою частиною цього процесу,

оскільки він охоплює такі стадії: виробниче використання, перенесення вартості засобів праці на виготовлену продукцію, створення амортизаційного фонду, відтворення зношених основних засобів у нові засоби праці.

1.2. Методичні засади формування амортизаційної політики підприємства

Щодо сутності амортизаційної політики, то можна виокремити дві альтернативні наукові концепції. Перша базується на класичній схемі використання амортизаційних відрахувань, в основі другої лежить компенсаційна (ліберальна) схема, коли амортизаційні відрахування характеризуються як витрати [1].

Загальновідомо, що амортизаційна політика, яка проводиться на макро- і мікрорівні найістотнішим чином впливає на показники ефективності та фінансові результати роботи суб'єкта господарювання. Основні елементи амортизаційної політики на макрорівні і мікрорівні нами систематизовано у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні елементи амортизаційної політики на макрорівні і мікрорівні

№	Макрорівень		Мікрорівень	
		Взаємозв'язок амортизаційної політики держави із інвестиційною, інноваційною тощо.	Співвідношення між величинами амортизаційних відрахуваннями та валовими інвестиціями описує темпи розвитку економіки й можливість відтворення основного капіталу, напрямки відрахування на впровадження інновацій	Оцінка й переоцінка основних засобів
1	Розроблення	Строк корисної	Визначення	Використання

	економічно доцільних строків корисного використання основних засобів	служби засобу має враховувати передбачуваний фізичний й моральний знос, очікуваний обсяг використання активу, юридичні й інші обмеження щодо його використання	термінів корисного використання основних засобів	міжнародних стандартів нарахування амортизації із 2002 р. дозволило зменшити терміни корисного використання, об'єктів й достовірніше визначати факти господарської діяльності підприємства
2	Впровадження ефективних механізмів нарахування амортизації	Застосування більш прийнятної й оптимальної методу нарахування амортизації виходячи із цілей та завдань розвитку економіки	Забезпечення та обґрунтування методів нарахування амортизації	Метод нарахування амортизації має відображати схему роботи підприємства в площині споживання економічних вигод, які отримуються від активу

3	Створення умов, які забезпечують використання амортизаційних відрахувань	Використання постійних джерел фінансування відтворення у формі амортизаційних відрахувань із найбільшою віддачею та створення на рівні держави сприятливих умов для реалізації цього завдання тобто поліпшення інвестиційного клімату та захист основного капіталу від впливу негативних економічних явищ)	Дотримання цільового використання амортизаційних відрахувань	З метою цільового використання амортизаційні відрахування впроваджуються, у виробництво й дають дохід на рівні рентабельності власного капіталу, необхідного для відновлення цього майна.
4	Податкове стимулювання щодо прискореного оновлення основних засобів	Існування можливості вибору методу нарахування амортизації й регулювання розміру прибутку та податків на	Виключення надмірного морального і фізичного зносу основних засобів	Застосування певних дій: впровадження нової техніки й технологій, удосконалення ремонтно-експлуатаційного

		прибуток й майно		обслуговування, а також диференціація строків корисного використання залежно від зносу тощо.
5	Методичне керівництво формуванням та реалізацією амортизаційної політики	Розробка набору нормативно-правової документації, управління процесами впровадження новітніх методів нарахування амортизації, обліку й складання звітності на державному і місцевому рівнях	Обрання найбільш дієвих форм відтворення основних засобів	Проведення своєчасного й якісного технічного переобладнання, реконструкції й модернізації виробничої діяльності
6	Контроль за реалізацією амортизаційної політики держави	Отримання даних, необхідних для оцінювання амортизаційної політики, узагальнення і розробка звідних матеріалів та пропозицій щодо її вдосконалення	Оптимізація платежів у бюджеті	Зростання амортизаційних відрахувань сприяє зменшенню податкових платежів й зростанню власних фінансових ресурсів підприємства

Слід зазначити, що амортизаційна політика призводить у дію певні важелі на макрорівні, які впливають на ступінь оновлення основного капіталу, прискорення НТП в економіці, формування сприятливого інвестиційного клімату в країні, удосконалення податкової системи тощо.

Формування амортизаційної політики на підприємстві розпочинається із вивчення та врахування основних чинників, як визначають передумови її розроблення. Цими чинниками є:

- ✓ принципи амортизаційної політики, запроваджені в країні;
- ✓ майновий стан підприємства, зокрема, обсяги, склад, вікова структура та рівень зносу основних засобів, які підлягають амортизації;

- ✓ темпи (рівень) інфляції і методи відображення реальної вартості основних фондів й нематеріальних активів в бухгалтерському обліку;
- ✓ переваги та недоліки методів нарахування амортизації, які дозволені вітчизняним законодавством;
- ✓ норми амортизаційних відрахувань і їх вплив на різні аспекти фінансово-економічної діяльності підприємств;
- ✓ реальний термін використання підприємством основних засобів;
- ✓ інвестиційна активність підприємства.

Відповідно до П(С)БО 7, підприємство може самостійно обирати методи нарахування амортизації [3]. Слід відмітити, що застосування дозволених П(С)БО 7 методів нарахування амортизації основних засобів, в тому числі податкового призводить до плутанини понять, які використовуються у бухгалтерському й податковому обліку. Це стосується підстав для збільшення первісної вартості основних фондів, визначення їх кількості груп, а також оцінювання залишкової (балансової) вартості, переоцінка якої не передбачена податковим законодавством. В результаті застосування у бухгалтерському обліку методів нарахування амортизації, передбачених податковим законодавством, не можливо реально оцінити основні засоби, що не відповідає вимогам а ні бухгалтерського, а ні податкового обліку. Нині відсутні чітко визначені правила у виборі методу амортизації, який був би найбільш прийнятним для підприємств різних організаційно-правових форм і галузей, об'єктів основних засобів й способів їх використання. Поряд із цим на підприємствах часто відсутній контроль за цільовим використанням амортизаційних відрахувань. В результаті чого надходження від реалізації використовуються на поточні потреби без здійснення капітальних вкладень, при цьому, що метою нарахування амортизації є не тільки розподілення вартості основних засобів на новостворений продукт, а й акумуляція коштів з метою оновлення обладнання, яке в сучасних умовах швидко зношується не стільки фізично, скільки морально. Тому, в умовах гострої необхідності зростання інвестицій в основний капітал, підприємства повністю не

використовують амортизаційні відрахування. В результаті цього проявляється недостатня обізнаність керівництва суб'єктів господарювання, невідповідність стратегії діяльності вимогам ринкових умов. Можливо, ці обставини призвели до внесення змін в План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкції про його застосування та до типової форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що стосуються введення забалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» й розділу XII Приміток «Використання амортизаційних відрахувань» [5,14].

Таким чином, уряд країни за допомогою даних бухгалтерського обліку намагався посилити контроль за формуванням й використанням амортизаційних відрахувань. Окрім цього, у Господарському кодексі України зазначено, що основними напрямками, які визначаються державою є, крім усього іншого, амортизаційна політика, яка спрямована на створення суб'єктами господарювання найбільш сприятливих й рівноцінних умов забезпечення процесу простого відтворення основних виробничих засобів та невиробничих фондів переважно на якісно новій техніко-технологічній основі.

Важливу роль у системі амортизації відіграють методи її нарахування, які активно впливають на обсяг амортизаційного фонду і ступінь концентрації ресурсів у різні періоди функціонування основних засобів, на величину відрахувань, що включаються у собівартість продукції.

В практиці господарювання використовуються різні методи визначення амортизаційного фонду, які об'єднуються в дві групи: лінійні й нелінійні або пропорційні та регресивні (прогресивні).

Використання лінійного рівномірного методу нарахування амортизації в умовах стабільності цін на основні види засобів праці вважають виправданим, проте разом із позитивними моментами пропорційні методи мають й недоліки, так як вони не завжди забезпечують повне перенесення вартості основних фондів на новостворений продукт. Виникає «недоамортизація» засобів праці, яка є прямою втратою вартості, тобто приносить збиток. Крім цього, рівномірне нарахування амортизації не дозволяє сконцентрувати ресурси, які необхідні для

швидкої заміни устаткування, яке схильне до активного впливу морального зношення.

Серед нелінійних (регресивним, прогресивним) методів нарахування амортизації виділяють метод прискореної амортизації, метод суми виробів, метод розрахунку відсотка, метод суми років та метод внеску у чистий дохід підприємства [3].

У вітчизняній економіці більшість суб'єктів господарювання використовують метод прискореної амортизації. До них відносяться підприємства, які використовують засоби обчислювальної техніки, види матеріалів, приладів і устаткування, продукцію на експорт, здійснюють масову заміну зношеної та морально застарілої техніки [3]. Вказані підприємства отримали право обчислювати амортизаційні відрахування за збільшеною, але не більше ніж у два рази, нормою амортизації. Це свідчить, що вони визначають новий розрахунковий термін служби своїх основних фондів, який дозволяє забезпечити повне перенесення вартості, що амортизується, протягом короткого відрізка часу. Для малих підприємств передбачені більш сприятливі умови у частині відшкодування вартості знярядь праці: в перший рік експлуатації машин й устаткування вони можуть списати додатково як амортизаційні відрахування до 20 % первинної вартості основних засобів (із терміном служби більше 3 років). Це дає можливість стимулювати оновлення виробничого складу на основі новітніх досягнень науки й техніки, яке є надзвичайно необхідним через неконкурентоспроможність більшості вітчизняних товарів.

Прискорена амортизація основного капіталу вважається одним із найважливіших напрямів механізму державно-монополістичної дії на інвестиційну активність бізнесу у світі, зокрема у таких країнах як США, Великобританія, Німеччина, Японія. Політика прискореної амортизації у цих країнах зумовила зростання питомої ваги амортизації у валових інвестиціях в середньому з 43,0 % до 54,5 % [5].

З метою сприяння технічному прогресу в Японії установлений особливий порядок нарахування амортизації і податкових знижок відносно окремих видів основних засобів, а також виключення із бази оподаткування витрат на НДДКР та можливості проведення політики прискореної амортизації основних засобів для цих цілей.

В Німеччині практикують спеціальні норми амортизаційних відрахувань, які застосовуються для усіх інвестицій, які направлені на створення нових робочих місць, випуск технічно передової продукції, охорону зовнішнього середовища. Таким чином, вкладені засоби списуються за перші три роки: у перший - 50 % вкладеного капіталу, у другий - 30 % і на третій - 20% [29].

Така політика прискореної амортизації призвела до збільшення питомої ваги амортизації у валових інвестиціях цих країн. Окрім цього, використання методів прискореної амортизації дозволяє накопичувати фінансові кошти, потрібні для заміни застарілого обладнання, тобто нарощувати інвестиційні можливості підприємства.

Вітчизняна практика застосування методу прискореної амортизації поки є незначною у зв'язку із економічною та законодавчою нестабільністю в країні, фінансовою нестійкістю багатьох підприємств та не конкурентоспроможністю окремих видів продукції промисловості [5].

Метод суми виробів не враховує а ні чинників фізичного зносу, а ні міркувань економічної привабливості списання максимуму вартості у перші періоди експлуатації основного засобу.

Метод суми років може бути використаний у двох варіантах - як амортизація (еквівалентний методу зменшеного залишку), що знижується, і як зростаюча амортизація (співвідноситься сума амортизаційних відрахувань із фізичним зносом обладнання).

При наступному методі розрахунок відсотків використовується як базові показники для обчислення амортизації норми прибутку підприємства на передбачуваний термін корисного використання й чистий дохід, Який очікується від використання цього об'єкту.

Метод внеску у чистий дохід підприємства допускає використання щорічного доходу основного засобу в чистому доході підприємства як одного із базових показників.

Нарахування амортизації у нашій країні протягом тривалого періоду поділялося на повне відновлення й на капітальний ремонт [14]. Поряд із цим попереднє нормування витрат на капітальний ремонт в складі амортизації суперечить її суті, адже витрати на придбання нового оюладнання і на його ремонт мають принципову різницю.

Тут і криється відмінність у способах фінансування витрат на повне відновлення й капітальний ремонт. Якщо відшкодування засобів, авансованих в основні засоби, допускає регулярне включення в ціну новоствореної продукції певної частки зносу основних засобів, то для фінансування ремонту, як й інших складових поточних витрат на виробництво, не потрібне попереднє нормування в складі норми амортизації. Ці витрати мають безпосередньо включатися у собівартість продукції для необхідності проведення ремонту.

1.3 Нормативно-правове регулювання амортизаційної політики підприємства

В Україні обліково-аналітична система нарахування та використання амортизації регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», Законом України «Про бухгалтерський облік», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С) БО 7 «Основні засоби» тощо. Тобто існування у вітчизняній практиці двох окремих економіко-правових систем вимагає від суб'єкта підприємництва досконалого володіння інструментами управління амортизації.

Об'єктом для нарахування амортизації у відповідності до п. п. 8.1. 2 ст. 8 Закону про податок на прибуток є витрати, які пов'язані із:

- ✓ придбанням основних засобів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання худоби та придбання, закладку і вирощування багатолітніх насаджень до початку плодоносіння;
- ✓ самостійним виготовленням основних засобів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які зайняті виготовленням цих основних засобів;
- ✓ проведенням усіх видів ремонтів, реконструкцій, модернізацій та інших видів покращення основних засобів;
- ✓ г) капітальним поліпшенням землі, що не пов'язане із будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення й інші схожі капітальні поліпшення землі.

Закон про податок на прибуток (ст. 8), що визначає порядок збільшення й зменшення балансової вартості відповідних груп обліку основних засобів та нарахування амортизації, не містить інформації, із якого часу потрібно амортизувати витрати, які понесені підприємством на придбання основних засобів.

Відповідно до п. п. 8.3. 1 ст. 8 цього Закону сума амортизаційних відрахувань кварталу, у якому проводяться розрахунки (розрахунковий квартал), визначається шляхом застосування норм амортизації, які визначені п. 8.6 ст. 8 Закону «Про податок на прибуток», до балансової вартості груп основних засобів на початок цього розрахункового кварталу.

Отже, для основних засобів першої групи нарахування амортизації здійснюється із наступного кварталу після введення їх в експлуатацію, а для основних засобів груп 2, 3 й 4 – із кварталу, що є наступним за кварталом оприбуткування матеріальних цінностей, які входять до складу цих груп незалежно від фактичного проведення розрахунків за ці основні засоби.

Крім цього, не підлягають амортизації витрати щодо:

- ✓ придбання та відгодівлі продуктивної худоби;
- ✓ вирощування багаторічних насаджень;

- ✓ придбання основних засобів із метою подальшої реалізації іншим особам або їх використання у якості комплектуючих (складових частин) інших основних засобів, призначених для реалізації іншим особам;
- ✓ утримання основних засобів, що знаходяться на консервації.

Вказані види витрат мають включатися до складу валових витрат підприємства у тому звітному періоді, в якому вони були понесені.

Окрім цього не підлягають амортизації:

- витрати бюджетів на будівництво та утримання будівель благоустрою і житлових будинків, придбання та зберігання бібліотечних архівних фондів;
- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію чи поліпшення невиробничих фондів.

Під терміном «невиробничі фонди» для цілей оподаткування розуміють капітальні активи, що не використовуються у господарській діяльності платників податку (капітальні активи, які підлягають під визначення групи 1).

Основні засоби, які підлягають амортизації відповідно до Закону «Про податок на прибуток», поділяються на чотири групи залежно від цільового призначення та функцій, які вони виконують. Виходячи із цього розподілу, визначений порядок віднесення об'єктів та норми нарахування амортизації окремо за кожною групою.

Відповідно до Закону «Про податок на прибуток» для цілей амортизації основні фонди підприємств поділяються на чотири групи:

I група – будинку, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки, їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

II група – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові оптичні, електронні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське чи офісне устаткування;

III група – будь-які інші основні засоби, які не ввійшли у групи 1, 2 й 4.

IV група – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані із ними кошти зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних предметів.

Відповідно до положень Закону «Про податок на прибуток» базою для нарахування амортизації є балансова вартість відповідної групи основних засобів (для групи 1 – окремого об'єкта) на початок звітного кварталу (далі – розрахунковий квартал). При тому сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із розрахункових кварталів, які входять в такий звітний період.

Розрахунок балансової вартості груп основних засобів, суб'єкт господарювання здійснює самостійно на основі формули, визначеної в п. п. 8.3. 2 ст. 8 Закону «Про податок на прибуток».

Балансова вартість групи основних засобів (окремого об'єкта основних засобів групи 1) на початок розрахункового кварталу для нарахування амортизації розраховується за формулою:

$$B_{(a)} = B_{(a-1)} + П_{(a-1)} - B_{(a-1)} - A_{(a-1)} \quad 1.1$$

де a – розрахунковий квартал;

$(a - 1)$ – попередній квартал перед розрахунковим кварталом;

$B(a)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних засобів першої групи) на початок розрахункового кварталу;

$B(a-1)$ – балансова вартість групи (окремого об'єкта основних засобів 1 групи) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$П(a-1)$ – сума витрат, понесених на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших

покращень основних засобів, які підлягають амортизації протягом кварталу який передував розрахунковому.

$B(a-1)$ – сума виведених з експлуатації основних засобів (окремого об'єкта основних засобів 1 групи протягом кварталу, який передував розрахунковому;

$A(a-1)$ – сума нарахованих у кварталі амортизаційних відрахувань, що передував розрахунковому.

Для балансової вартості об'єктів основних засобів групи 1 п. п. 8.3. 7 ст. 8 Закону «Про податок на прибуток» визначена гранична величина, при досягненні якої нарахування амортизації не допускається.

Що стосується обліку балансової вартості основних засобів 2, 3 й 4 груп, то на відміну від основних засобів першої групи, він ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних засобів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних засобів.

Гранична межа для нарахування амортизації для основних засобів груп 2, 3 й 4 встановлений п. п. 8.3. 8 ст. 8 Закону «Про податок на прибуток». У відповідності до цього пункту амортизація основних засобів 2, 3 й 4 груп проводиться доки балансова вартість групи не досягне нульового значення.

Висновки до першого розділу

Державна амортизаційна політика в нашій країні не виконує свою основну функцію, яка полягає у забезпеченні відтворення основних засобів, що призводить до кризового стану об'єктів основних засобів. Потенціал амортизаційного фонду як джерела інвестиційних ресурсів не використовується повністю, що пов'язано із недосконалістю сучасної нормативно-правової бази регулювання нарахування, резервування та використання амортизаційного фонду, відсутністю системи страхування підприємств від знецінення амортизаційних відрахувань внаслідок інфляції, невирішеністю питань правової

відповідальності суб'єктів господарювання за нецільове використання вивільнених від оподаткування амортизаційних коштів.

Діючий механізм амортизації в нашій країні не сприяє чіткому налагодженню процесу відтворення основних засобів. В державному регулюванні амортизаційної політики потрібно провести зміни, перш за все повернути контроль за цільовим використанням амортизаційних відрахувань, так як безконтрольність призводить до зростання нецільового використання амортизаційних коштів. Брак власних вільних коштів у суб'єктів господарювання, не виваженість рішень щодо оновлення основних засобів на підприємствах веде до технологічної застарілості обладнання, що спонукає випуск неконкурентоспроможної продукції та незадоволення попиту, який постійно змінюється, не пристосування до ринкових умов.

РОЗДІЛ 2. ВІДОБРАЖЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

2.1. Майно як об'єкт амортизації бухгалтерського обліку

Важливою частиною майна підприємства є та його частина, вартість якої поступово включається у витрати виробництва чи обігу, безпосередньо впливає на фінансовий результат та забезпечує безперервність виробництва. В зв'язку із цим облік цього майна має особливу актуальність та практичну значимість.

Детальному опису обліку майна, що амортизується, присвячена монографія науковців Богатирьової В.В. та Вегери С.Г. “Розвиток обліку майна підприємства, що амортизується”, у якій визначаються поняття “капітал, що амортизується”, “активи, що амортизуються” та “майно, що амортизується”, а також вказують на їх тотожність та відмінності. За думкою авторів, майно, що амортизується, має відповідати наступним критеріям [4, с. 9-20]:

1. Функціонувати на довгостроковій основі (в бухгалтерському обліку має відноситися до необоротних активів);
2. Переносити свою вартість на витрати частинами у формі амортизаційних відрахувань;
3. Брати участь у формуванні собівартості продукції (в іншому випадку, включення вартості таких об'єктів до собівартості продукції (послуг, робіт), буде призводити до штучного збільшення витрат, що в кінцевому випадку призведе до необґрунтованого зниження прибутків або збільшення цін);
4. Мати визначений термін корисної експлуатації (віднести вартість об'єкта на нескінченний термін нереально).

Виходячи із цього, учені дають наступне визначення: «Майно, що амортизується – це майно, яке довгостроково обертається (більш 12 місяців або більш одного виробничого циклу, якщо він перевищує 12 місяців), є виробничим, бере участь у формуванні собівартості та прибутку підприємства, має обмежений термін дії та переносить свою вартість на витрати частинами, у

вигляді амортизаційних відрахувань» [4, с. 20]. Підтримуємо, що це визначення якнайкраще розкриває економічну сутність цього майна, і його можна використовувати для української облікової практики.

Введення в українське законодавство поняття “майно, що амортизується” дасть можливість:

1. Визначити коло об’єктів, вартість яких погашається з допомогою амортизаційних відрахувань, тому що поняття “основний капітал” й “необоротні активи” цього не допускають, тому що принцип списання вартості цих об’єктів надає можливості у маніпулюванні фінансовим станом, а в умовах інвестиційної непривабливості, – ще й у прикритті процесів знищення важливого виробничого майна.

2. При визначенні загальних питань відносно обліку і політики амортизації, за змістом охоплювати одночасно усі об’єкти (нематеріальні активи, основні засоби й інші необоротні матеріальні активи).

Відносно безпосереднього відображення сум амортизаційних відрахувань на рахунках бухгалтерського обліку, то в українських реаліях для цього використовуються рахунки 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та 83 “Амортизація необоротних активів”. Рахунок 13 призначений для накопичення сум амортизаційних відрахувань для визначення вартості об’єкта, яка була включена до складу витрат, а рахунок 83 – для відображення сум амортизаційних відрахувань для забезпечення ведення обліку витрат за елементами.

Рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” може використовуватися як окремо, так і у взаємозв’язку з рахунком 83 “Амортизація необоротних активів”. Кореспонденції рахунків з обліку амортизаційних відрахувань наведені у таблиці 2.1. В цій таблиці наведено порядок обліку амортизаційних відрахувань тільки за основними засобами, за іншим майном, що амортизується (інші необоротні активи, нематеріальні активи) амортизаційні відрахування обліковуються аналогічним способом, із використанням відповідних субрахунків.

**Кореспонденція рахунків із обліку нарахування амортизаційних
відрахувань основних засобів**

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію основних засобів	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»
2.	Включення сум амортизації до витрат	23 «Виробництво»	83 «Амортизація»
	а) виробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	
	б) загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
	в) що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	
	г) що використовуються для наукових досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	
	д) житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	
	е) що використовуються для ліквідації наслідків стихійних лих, аварій	99 «Надзвичайні витрати»	
3.	Списання зносу основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
4.	Дооцінка накопиченого зносу основних засобів	423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів»
5.	Уцінка накопиченого зносу основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»

Отже, при включенні частини вартості майна, яке амортизується, до відповідних витрат кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» й 12 «Нематеріальні активи» залишається без змін. А залишкова вартість майна при цьому обчислюється як різниця між його

первісною вартістю (за дебетовим залишком рахунків 10, 11, 12) та накопиченим зносом (кредитовий залишок рахунку 13).

Щодо неправильності обліку основних засобів за первісною вартістю наголошували Кірейцев Г.Г. та Іваніщенко Л.О. Вчені зазначають, що "... існуючи методики оцінки і обліку основних засобів через неточну нашу уяву про реальну кількість уречевленої в них праці не дають змоги правильно визначити ефективність їх використання. Ці недоліки в обліку основних засобів за початковою вартістю вносять серйозні помилки в базисну і перспективну оцінку можливостей господарств вести розширене відтворення за рахунок власних нагромаджень" [28, с. 110], й далі "... на нашу думку, правильним є метод обліку засобів праці по остаточній вартості (початкова вартість рік у рік зменшується на величину зносу основних засобів)" [28, с. 110].

Віднесення амортизації безпосередньо на рахунок витрат Барац С.М. хоч й вважав позитивним, проте зазначав, що це зробить виготовлену продукцію менш неконкурентоспроможною [45, с. 257].

Пропозиція Крайбіга щодо відображення на рахунках майна, яке амортизується за первісною, а не залишковою вартістю, вважаємо абсолютно обґрунтованою. Тому що суми амортизаційних відрахувань не включалися у собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), і тому первісна вартість залишалася без змін (тобто не відшкодовувалася). Тому при реалізації або будь-якому іншому списанні об'єкту із балансу, до уваги береться невідшкодована вартість, яка дорівнює первісній вартості. Існування регулюючої статті обґрунтовується необхідністю володіти тією частиною вартості об'єкта, на яку знизився прибуток, що не суперечить динамічній теорії балансу, відповідно із якою активи обліковуються за собівартістю [36, с. 123-124], [40, с. 32-33].

Дослідивши думки науковців відносно порядку обліку амортизаційних відрахувань, вважаємо, що основою сучасного обліку амортизаційних відрахувань є радянський досвід періоду другої половини ХХ ст., а також те, що він є нелогічним та суперечить динамічній теорії балансу.

Нелогічність сучасного порядку обліку амортизаційних відрахувань насамперед полягає в тому, що при перенесенні частини вартості майна, яке амортизується, на витрати, залишається без змін кредит рахунків 10, 11, 12.

Саме протиріччя теорії балансу (яке вимагає відображення на рахунках бухгалтерського обліку собівартості активів), полягає у тому, що на рахунках 10, 11, 12 відображається первісна, а не залишкова вартість об'єктів майна, що амортизується. Тому що у сучасних умовах, коли частина вартості майна, що амортизується, включається до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та відшкодовується з виручкою, з кожним нарахуванням амортизаційних відрахувань та їх відшкодуванням, вартість активу зменшується. І тому залишкова вартість майна, що амортизується, виступає в ролі його собівартості в конкретний період. Підтвердженням цього є існування рахунку 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”, на якому при реалізації списується залишкова тобто невідшкодована вартість об'єкта.

На нашу думку облік майна, що амортизується, необхідно вести аналогічно до обліку оборотних засобів. Суми амортизаційних відрахувань мають прямо з балансової вартості об'єктів відноситись на відповідні витратні рахунки. При необхідності обліку витрат за елементами амортизаційні відрахування спочатку необхідно відносити на рахунок 83 “Амортизація необоротних активів”, а вже потім на рахунки витрат.

Згідно запропонованого порядку кореспонденції рахунків із обліку амортизаційних відрахувань наведені в табл. 2.2.

Так, у наведеній таблиці відображено порядок обліку амортизаційних відрахувань тільки за основними засобами, по іншому майну, що амортизується, амортизаційні відрахування обліковуються аналогічним чином.

Вважаємо, що запропоновані зміни не вплинуть на інформацію, яка надається сучасним рахунком 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”. Зміниться тільки порядок визначення залишкової вартості, накопиченого зносу, і зникне можливість переоцінки зносу.

Залишкова вартість дорівнюватиме дебетовому залишку за відповідним рахунком (10, 11, 12), а буде формуватися таким чином: частина вартості, яку перенесли на витрати (амортизаційні відрахування) плюс частина вартості об'єктів, яку реалізували (ліквідували).

Таблиця 2.2

Кореспонденції рахунків з обліку нарахування амортизаційних відрахувань основних засобів згідно запропонованого порядку

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію основних засобів	83 «Амортизація»	10 «Основні засоби»
2.	Включення сум амортизації до витрат а) виробничого призначення	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	83 «Амортизація»
	б) загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
	в) що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	
	г) що використовуються для наукових досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження та розробки»	
	д) житлово-комунального й соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	
	е) що використовуються для ліквідації наслідків стихійних лих, аварій	99 «Надзвичайні витрати»	

Частина вартості майна, що підлягає амортизації та яка включена до складу витрат (амортизаційні відрахування), на відміну від встановленого порядку, буде розрахунковою величиною і визначатиметься як різниця між первісною вартістю і залишковою, а тому операції із списання зносу, при списанні об'єкту із балансу, будуть зайвими.

Якщо зробити порівняльний аналіз двох порядків обліку амортизаційних відрахувань – діючий та запропонований, то слід відмітити, що другий є більш простим, логічним та зрозумілим (оскільки кількість операцій зменшено).

В діючому порядку обліку амортизаційних відрахувань первісна вартість потрібна для визначення рівня зносу й переоцінки вартості об'єктів майна, яке амортизується.

На нашу думку, проблема переоцінки є інструментом викривлення фінансової звітності, а її можна замінити чітко налагодженою амортизаційною політикою.

Переоцінка може бути у двох формах: дооцінкою та уцінкою. Дооцінка – це збільшення первісної вартості і зносу об'єктів майна, що амортизується; уцінка є зменшенням первісної вартості і зносу об'єктів майна, що амортизується.

Більшість учених обґрунтовують переоцінку майна, яке амортизується впливом науково-технічного прогресу та інфляції [26], [51], [8, с. 184], [42, с. 129]. Проте вважається, що переоцінка потрібна для того, щоб зрівняти залишкову вартість майна, що амортизується, із справедливою вартістю (сума, при якій може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання у результаті операції між зацікавленими та незалежними сторонами на дату балансу, у разі, якщо вони суттєво відрізняються. При цьому межа суттєвості та спосіб щодо проведення переоцінки визначається підприємством самостійно [9, с. 69].

Слід відзначити, що із кожним наступним нарахуванням амортизації залишкова буде усе більше відрізнятися від справедливої вартості. Тому що амортизація є чисто фінансовим інструментом й не відображає реального зносу об'єктів майна, що амортизується, і тому ринкова вартість завжди відрізнятиметься від залишкової.

Якщо постійно дооцінювати залишкову вартість майна, що амортизується, то це дозволить включити вартість об'єктів до витрат у сумі, яка дійсно перевищує понесені витрати на їх створення або придбання. Хоч сума дооцінки й оподатковується, проте більшу її частину отримує підприємець у формі амортизаційних відрахувань. По суті дооцінка штучно збільшує залишкову вартість, що у свою чергу завищує амортизаційні відрахування. В

результаті цього, збільшуються загальні витрати фіктивно, зменшуються суми податків і можуть зрости ціни. Виникає питання: “ А на якій підставі покупець повинен покривати витрати, яких не було?”.

Після дооцінки майна, що амортизується, в абсолютному виграші залишається тільки підприємець (суб’єкт дооцінки), держава при цьому виграє лише одноразово в момент дооцінки (збільшується база оподаткування), а в подальшому лише програє (на суму дооцінки зменшиться база оподаткування). В повному програші залишиться покупець, покриває витрати, яких підприємець не здійснив і тому можуть піднятися ціни. Тому будь-який підприємець прагне дооцінити власний об’єкт майна, який амортизується, тому що сума дооцінки є його надприбутками. Проте за власним бажанням уцінку підприємець навряд чи погодиться провести.

Уцінку вигідно застосовувати в таких випадках:

- щодо об’єктів, які переносять свою вартість не на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), а на адміністративні витрати й витрати на збут. Вартість цих об’єктів погашається за рахунок прибутку, а тому механізм уцінки дозволяє швидше списувати їх вартість на витрати, що у результаті занижує базу оподаткування.

- якщо необхідно зменшити собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Таке зниження залишкової вартості об’єктів майна, що амортизується, спричинить зменшення амортизаційних відрахувань та вплине на собівартість і кінцевий фінансовий результат.

Цікавою є пропозиція Попової В.Д щодо заміни переоцінки амортизаційною політикою. Вчений запропонувала, що “... вирішити проблему підвищення амортизаційних нарахувань без переоцінки основних фондів можна за допомогою впровадження корегуючих коефіцієнтів, при визначенні яких можна користуватись двома альтернативними варіантами. Це дозволить амортизаційну політику зробити реальним джерелом компенсації вартості основних фондів. Обидва варіанти базуються на визначенні корегуючих коефіцієнтів до річних норм амортизації, які враховують зміни економічної

ситуації в країні. Базовим методом нарахування амортизації залишається рівномірний метод нарахування амортизації. Але при впровадженні корегуючих коефіцієнтів зростає річна сума амортизаційних нарахувань. Причому це збільшення відбувається нерівномірно протягом експлуатації основних фондів, а в залежності від темпів інфляції або коливання курсу валют в країні” [44].

Отже, виважене використання амортизаційної політики у боротьбі із наслідками інфляції та впливом науково-технічного прогресу, замість механізмів переоцінки, зникнуть необґрунтовані:

- маніпуляції щодо залишкової вартості об’єктів майна, яке амортизується;
- завищення загальних витрат;
- зменшення податкових сум.

Вважаємо, що переоцінка повинна проводитися лише під час або за наслідками масштабних економічних криз. В іншому випадку вона служитиме інструментом отримання суб’єктами господарювання неправомірної вигоди.

Тому, на нашу думку, переоцінка майна, яке амортизується має бути заборонена на законодавчому рівні, а її результати виключені із ф. № 5 “Примітки до фінансової звітності”. Тому у запропонованому порядку обліку амортизаційних відрахувань первісна вартість має бути присутня лише для розрахунку суми вартості майна, яке амортизується, що була перенесена на витрати.

2.2. Методи амортизації: питання розуміння та застосування

Одним із економічних методів регулювання амортизаційної політики є вибір оптимального методу визначення амортизаційних відрахувань. Адаже від використання того або іншого методу залежить:

- собівартість товарів, робіт, послуг;

- величина податкових платежів;
- сума чистого прибутку;
- розмір дивідендів.

Як зазначає Панков Д.О., в світовій практиці усі методи нарахування амортизації поділяються на дві основні групи: традиційні і прискорені. До традиційних відносяться метод прямолінійного списання і виробничий метод. Методи прискореної амортизації об'єднують метод фіксованої подвійної норми амортизації і метод суми чисел років [42, с. 123].

Трохи інше групування наводять українські науковці Голов С.Ф. і Костюченко В.М. Учені також виділяють дві групи методів нарахування амортизації: методи, які ґрунтуються на:

- 1) часі використання об'єкта;
- 2) кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта [13, с. 161].

У першу групу включаються методи:

- рівномірної амортизації (прямолінійного списання);
- дегресивної або прискореної амортизації (суми чисел років, зменшення залишку, подвоєного залишку);
- прогресивної або уповільненої амортизації (амортизаційного фонду, ануїтету).

До другої групи методів включається лише метод суми одиниць продукції.

М(С)ФЗ передбачає лише три методи нарахування амортизації, а уповільнені не зустрічаються у жодному розглянутому нормативному акті. Із цієї причини Голов С.Ф. і Костюченко М.В. зазначають, що "... М(С)БО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів" [13, с. 160].

Відмінністю М(С)БО 16 "Основні засоби" є те, що вони містять перелік методів, які необхідно використовувати для розрахунку амортизаційних відрахувань, проте формули для їх розрахунку відсутні.

Порядок розрахунку амортизаційних відрахувань лінійним методом й методом пропорційно обсягу продукції є досить простим і зрозумілим, проте застосування методу зменшення залишку викликає певні застереження. Адже не зовсім зрозуміло, за якою формулою при використанні М(С)ФЗ, слід проводити розрахунок амортизаційних відрахувань цим методом.

Профетор Назаренко О.В. зазначає, що М(С)ФЗ та Положення про порядок нарахування амортизації основних засобів й нематеріальних активів Республіки Білорусь пропонують однакові методики розрахунку амортизації. Проте формули методів учений не наводить, мотивуючи це достатнім ступенем висвітлення цього питання в науковій літературі [52]. Враховуючи це, річна сума амортизації за методом зменшення залишку затвердженого М(С)ФЗ розраховується за формулою:

$$\text{Залишкова вартість} \times \left(\frac{1}{\text{Строк експлуатації}} \right)^{x \text{ Коефіцієнт } t \text{ від } 1 \text{ до } 2,5 A_{(a-1)}} \quad 2.1$$

Голов С.Ф. і Костюченко В.М. дотримуються іншої точки зору. За їх переконаннями, формула розрахунку річної суми амортизації методом зменшення залишку затвердженого М(С)ФЗ повинна мати наступний вигляд:

$$\text{Залишкова вартість} \left(1 - \sqrt{\frac{\text{Ліквідацій на вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \right) \quad 2.2.$$

Формула (2.1) відноситься до методу подвійного залишку із коефіцієнтом прискорення 2 [13, с. 162].

Загальновідомим є те, що методи амортизації повинні переслідувати одну загальну мету: забезпечення систематичного й раціонального розподілу вартості необоротного активу протягом всього часу корисного його використання.

На сьогодні амортизація є тим фінансовим інструментом, за допомогою якого суб'єкт господарювання повертає собі раніше витрачені гроші на придбання або створення об'єктів майна, яке амортизується. Оскільки цей інструмент пов'язаний з процедурою розподілення вартості, то й амортизаційні витрати окремого звітного періоду не містять особливого економічного змісту [50, с. 329]. Під відсутністю особливого змісту потрібно розуміти те, що амортизація не відображає реального зносу об'єкту майна, яке амортизується.

Щодо української нормативної бази, то згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” суб'єктам бізнесу надається право самостійно обирати методи нарахування амортизації, враховуючи власні економічні інтереси. Цим нормативним актом для фінансового обліку передбачено п'ять методів нарахування амортизації: 1) прямолінійний; 2) виробничий; 3) кумулятивний; 4) зменшення залишкової вартості; 5) прискореного зменшення залишкової вартості.

Три останніх методи відносяться до прискореної амортизації. Метод зменшення залишкової вартості й прискореного зменшення залишкової вартості розраховуються за формулами, зазначеними Головим С.Ф. для методу зменшення залишку (2) та методу подвоєного залишку (1) відповідно.

Вибір методу нарахування амортизації визначається особливістю фінансової політики й стратегії підприємства та залежить від ряду чинників, таких як ступінь інтенсивності експлуатації об'єктів й швидкість їх зносу; тривалість експлуатації об'єктів; вимоги ринку з оновлення продукції, яка виготовляється з допомогою цих об'єктів; тривалість життєвого циклу продукції, що виготовляється з допомогою об'єктів, які амортизуються; прогнозована динаміка цін й очікувана зміна кон'юнктури на нові об'єкти схожого типу і класу [42, с. 129].

Вітчизняні науковці Копняк Н.І. та Канчук Н.М. відмічають, що вибір методу амортизації залежить від поставленої мети (табл. 2.3).

Виходячи із цього, слід зазначити, що знос не є вирішальним чинником вибору того чи іншого методу нарахування амортизації і підтверджує те, що

амортизація є тим фінансовим інструментом, який використовується не лише для повернення грошей, які були витрачені на придбання або створення майна, яке амортизується, але й для впливу на фінансовий результат в корисних цілях.

Таблиця 2.3

Вибір методу нарахування амортизації залежно від поставленої мети

Мета	Метод амортизації
Якнайшвидше списання об'єкта	Зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення, залишкової вартості і кумулятивний
Використання найпростішого методу	Прямолінійний, прискореного зменшення залишкової вартості
Списання об'єкта пропорційного виробленій продукції	Виробничий
Розподіл амортизації рівномірно протягом терміну корисного використання	Прямолінійний

Враховуючи вищевикладене із метою недопущення маніпулювання амортизаційними відрахуваннями за допомогою зміни термінів корисної експлуатації для цілей фінансового обліку, потрібно встановлювати нормативні строки, в рамках яких суб'єкт має право перенести вартість майна, яке амортизується, на витрати, а інтенсивність експлуатації майна враховувати застосуванням того чи іншого методу розрахунку амортизаційних відрахувань.

Щодо переваг та недоліків кожного з методів амортизації в наукових дослідженнях більшість авторів зазначають порядок розрахунку того або іншого методу й об'єкти, до яких він застосовується, проте принципової різниці між прискореними методами не наводять.

Наприклад, Ковальова А.М. та Лапуста М.Г. відмічають, що "... суть застосування способу зменшеного залишку полягає в тому, що частка

амортизаційних відрахувань, які відносяться на собівартість продукції, буде зменшуватися з кожним наступним роком експлуатації об'єкта основних засобів” [30], а стосовно кумулятивного методу говорять, що “... даний спосіб нарахування амортизації кращий тим, що дозволяє вже на початку експлуатації списати більшу частину вартості основних засобів, далі темп списання уповільнюється, що забезпечує зниження собівартості продукції” [30].

Так, Диба В.М. зазначає що “... методи прискореної амортизації ґрунтуються на таких аргументах, з одного боку, в перші роки експлуатації актив є технічно і фізично новим, потребує незначних витрат на ремонт та утримання і може принести більший дохід, ніж в наступному році, тому за принципом відповідальності доцільно в ці роки більшу частину його перемінної вартості відносити на поточні витрати. З іншого боку, ефективність використання основних засобів зменшується із року в рік, а витрати на ремонт, відповідно, зростають. Тому загальна сума річних витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, залишається приблизно однаковою протягом строку використання об'єкта” [16]. І далі говорить “... застосування методів прискореної амортизації виправдано для активів, яким притаманний швидкий моральний знос. Швидка заміна основних засобів може бути зумовлена і потребами в оновленні продукції, зростання її якості, збільшення обсягів виробництва, розвитку технології. Зарубіжна практика свідчить про досить широке застосування на підприємствах методів прискореної амортизації” [16].

Проте автор не наводить відмінностей між трьома прискореними методами розрахунку амортизаційних відрахувань.

Із цього приводу відмічає Євтушенко С.М., “... з огляду на те, що відхилення в сумі нарахованої амортизації за трьома чинними методами прискореної амортизації є не суттєвими, з метою підвищення об'єктивності нарахування амортизації доцільним є застосування лише методу прискореного зменшення залишкової вартості, який дозволяє отримати усереднений результат між методом зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом” [18].

Практично те саме зазначають учені Житна І.П. і Садовніков О.А., "... за великим рахунком, різниці між трьома прискореними методами, дозволеними до застосування П(С)БО 7, не має", і далі зазначають, що "... темпи амортизації на початковому етапі використання основних засобів будуть вищі, якщо застосовувати метод зменшення залишкової вартості" [20].

Використовуючи математичні обчислення з'ясовано, що три методи прискореної амортизації, які затверджені П(С)БО 7 "Основні засоби", практично не відрізняються за результатами й базуються на одному принципі: щорічне зниження сум амортизаційних відрахувань при списанні у перші роки експлуатації основної частини вартості об'єкту. При цьому, методи зменшення залишкової вартості й прискореного зменшення залишкової вартості містять недоліки у методиці обчислення амортизаційних відрахувань.

Недоліком першого методу є обов'язкова наявність ліквідаційної вартості. У випадку її відсутності обчислення амортизації цим методом є неможливим.

За твердженням Антонової С.О. "... переважна більшість підприємств ліквідаційну вартість необоротних активів приймають рівну нулю, тому що не завжди є фахівці, які могли б з достатнім ступенем точності її визначити" [2].

Метод прискореного зменшення залишкової вартості не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості об'єкту, проте при обчисленні амортизації є некоректним. Адже залежно від строку експлуатації об'єкту може виникнути ситуація, коли вартість об'єкту:

- після закінчення строку експлуатації списана не буде;
- спишеться ще до закінчення строку експлуатації.

Виходячи із цього, можна стверджувати, що найбільш точним та позбавленим недоліків в цілях обчислення амортизаційних відрахувань прискореним способом є кумулятивний метод. А його ідентичність в принципі обчислення із методами зменшення залишкової вартості і прискореного зменшення залишкової вартості робить останні два методи зайвими в П(С)БО 7

“Основні засоби”. Тому вважаємо, що їх усунення із законодавства дозволить усунути недоцільні поняття та методики в частині регламентації амортизації.

Доцільним було б введення у законодавство прогресивного методу розрахунку амортизаційних відрахувань замість методів зменшення залишкової вартості і прискореного зменшення залишкової вартості із метою врахування інтенсивності експлуатації об’єктів майна, яке амортизується. Проте, його застосування матиме сенс лише тоді, якщо амортизаційні відрахування будуть використовуватися виключно з метою оновлення майна, яке амортизується. Тобто амортизаційні відрахування, які при прогресивному методі із кожним роком збільшуватимуться та дозволять покривати витрати на ремонт тих об’єктів, обслуговування яких із кожним роком потребує усе більше коштів. В іншому разі будь-який господарюючий суб’єкт прагнучим швидше повернути витрачені гроші на придбання об’єкту майна, яке амортизується. Саме тому у західних країнах цей метод використовується рідко [41].

2.3. Доцільність формування та порядок обліку амортизаційного фонду

Питання доцільності регулювання цільового використання амортизаційних відрахувань в Україні на сьогодні є вкрай актуальними, так як амортизаційні відрахування можуть виступити гарантом безперервності діяльності господарюючих суб’єктів.

Слід відмітити, що в Україні також не існує єдиної точки зору щодо доцільності державного контролю за цільовим використанням амортизаційних відрахувань, а існуюча практика базується на ліберальному підході, а законодавство не містить прямих вказівок про їх цільове використання.

Підтримуємо критику Чалого І. щодо введення до Плану рахунків нового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” На його думку, “... амортизація – це не фонд-джерело, а звичайні витрати. Вона просто показує в звітності, яку

частину первісної вартості основних засобів вже віднесено на витрати. Чи можна придбати щось за рахунок витрат? Питання є риторичним для будь-якого підприємця. Якщо грошей (активів) нема, то жоден амортизаційний фонд (пасив) не допоможе” [48].

Акад. Чумаченко М.Г. відзначає, що в сучасних умовах, при досягнутому рівні зносу основних засобів у всіх галузях економіки країни й різкому скороченні фінансування інвестицій із централізованих джерел потрібно максимально використовувати усі інвестиційні можливості підприємств на відновлення основних засобів [49].

Не допускають державного втручання в активізацію інвестиційного процесу за рахунок власних джерел підприємств учені Дем'яненко М.Я. та Євтушенко С.М., та наголошують “... держава не може зобов'язати підприємства використовувати кошти амортизаційного фонду тільки на придбання основних засобів, оскільки це власні кошти товаровиробника”, і вважають, що активізувати інвестиційну сферу можна лише шляхом надання податкових пільг й лібералізації амортизаційної політики [15, с. 24].

Аналізуючи погляди вітчизняних науковців щодо цільового використання амортизаційних відрахувань поділяємо думку Чумаченка М.Г., що рівень зносу основних засобів майже у всіх галузях економіки досяг критичної позначки, а тому необхідно максимально використати усі інвестиційні можливості.

Однак слід зауважити, що організація контролю за цільовим використанням амортизаційних відрахувань із застосуванням позабалансового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” є малоефективною. Тому, із цього приводу Голов С.Ф. відмічає, що в умовах системи бухгалтерського обліку, який ґрунтується на принципі нарахування, зокрема витрат на амортизацію, акумулювання коштів на окремому рахунку одночасно з нарахуванням їх амортизації є єдиним засобом контролю за цільовим використанням коштів на відновлення необоротних активів (проте вчений зазначає, що в сучасному правовому полі даний механізм контролю є доцільним й реальним лише для державних комерційних підприємств) [11].

Учені Дем'яненко М.Я. та Євтушенко С.М., наголошуючи на низькій інвестиційній привабливості підприємств АПК, стверджують, що "... за такої ситуації сільськогосподарські підприємства можуть розраховувати тільки на власні ресурси, тобто амортизаційні кошти є основним джерелом відтворення основних засобів" [15, с. 23], однак при цьому не зазначають, чи вигідно власникам підприємств АПК інвестувати гроші у власні підприємства в сучасних умовах.

Враховуючи вищевикладене, в сучасних умовах держава повинна обмежувати лише напрями використання амортизаційних відрахувань, тобто ці кошти мають використовуватися виключно на оновлення майна, яке амортизується, так само як й відшкодовані із виручкою від реалізації матеріальні витрати фінансують придбання матеріалів. І для цього суспільство має усвідомити, що основним призначенням амортизаційних відрахувань є відновлення виробництва, а не лише повернення коштів інвесторам.

У сучасних умовах господарювання забезпечення потреб поточної діяльності за рахунок амортизаційних відрахувань, коли майно, що амортизується, необхідно оновлювати, може привести до негативних наслідків. Перш з все, для придбання нового майна господарюючому суб'єкту потрібно або звертатися до банку за кредитом, або ж скорочувати поточні платежі. Для одержання довгострокового кредиту відсотки можуть вплинути на собівартість і, як результат, – на конкурентоспроможність. Зменшення поточних платежів може вплинути на обсяг виробництва, що спричинить втрату раніше "завойованих" місць на ринку, а основне – втрату репутації. В іншому випадку, при недоцільності ведення підприємницької діяльності, підприємство змушене буде ліквідуватись.

Сучасний порядок обліку амортизаційного фонду в науковому світі (без грошового забезпечення) також викликає певні питання щодо його доцільності формування. Зокрема, Солодов А. зазначає, що "... фонд амортизації в дійсності не відіграє суттєвої ролі в технічному переобладнанні та модернізації, через те, що він є "паперовим" і не означає наявності грошових коштів" [46].

Звідси випливає, якщо амортизаційний фонд формувати, то він має бути активом із реальним грошовим покриттям, в іншому разі – ілюзій відносно підвищення рівня контролю за інвестиційною діяльністю через ведення позабалансового рахунку “Амортизаційні відрахування” чи “Амортизаційний фонд” не слід створювати, окрім того, це вводитиме в оману користувачів фінансової звітності.

Як констатує Паніна Н., існуюча в колишньому союзі двоканальна система нарахування амортизації, зносу й відображення їх в обліку, у значній мірі відповідала економічному змісту вказаних операцій. Єдиним недоліком було те, що амортизаційний фонд формувався у сумі всієї нарахованої амортизації (тобто на повне відновлення), а не лише тієї її частини, яка входила до собівартості реалізованої продукції і відшкодовувалася у виручці [41].

Сучасний бухгалтерський облік не дозволяє взаємопов'язано відобразити операції із формування та використання засобів амортизаційного фонду, тому ряд авторів пропонують вести облік амортизаційних відрахувань не безпосередньо в бухгалтерському обліку, а за його межами. Для цих цілей пропонують вести спеціальну відомість, у якій буде відображена інформація про залишки на початок і кінець місяця, а також про суми нарахованої та використаної амортизації [47].

Такої ж точки зору дотримуються Кутер М.І., Паздерова В.Ю. та Делиболтоян Е.Б., які відмічають, що у межах діючої методики бухгалтерського обліку необоротних активів відображення процесу формування й використання амортизаційного фонду за методом подвійного запису стає неможливим. Більш доцільним для цього є відкриття несистемного (збалансованого) контрольно-меморіального рахунку “Амортизаційний фонд”. У процесі формування амортизаційного фонду потрібно брати до уваги такі моменти [32]:

- 1) величина амортизації в складі отриманої виручки не співпадає із амортизаційними відрахуваннями, нарахованими в складі собівартості готової продукції, робіт та послуг із метою формування фінансового результату;

2) накопичені для рекапіталізації засоби амортизаційного фонду на протязі періоду експлуатації об'єктів основних засобів використовуються в господарському обороті організації або на фондовому ринку, і відповідно, повинні дисконтуватися;

3) при відсутності джерел покриття збитків в структурі реінвестованого капіталу, амортизаційний фонд є тимчасовим джерелом його компенсації.

Щодо порядку обліку амортизаційного фонду, то позитивним є сам факт його обліку проте цей порядок не позбавлений недоліків. Основним його недоліком обліку амортизаційного фонду є його ведення на пасивному рахунку. Як уже зазначалося, у західному розумінні фонд це насамперед актив, а тому облік амортизаційного фонду необхідно здійснювати на активному, а не пасивному рахунку. Іншим недоліком є те, що при цьому не враховуються напрямки використання фонду, а тому втрачається економічний зміст. Проте, слід відмітити, що західний порядок обліку амортизаційного фонду є майже ідентичний із вітчизняним порядком обліку амортизаційних відрахувань: рахунок “Амортизаційний фонд” подібний до нашого рахунку 13 “Знос необоротних активів”, а рахунок “Витрати на амортизацію” – до нашого 83 “Амортизація необоротних активів”. Єдиною різницею між українським порядком обліку амортизаційних відрахувань і західним порядком обліку амортизаційного фонду є наявність, в іншому випадку, кореспонденції по обліку отриманих грошей від інвестицій у ціні папери.

На думку Остапчук Т.П., на рахунках бухгалтерського обліку відображається нарахування амортизаційних відрахувань, а їх використання має несистемний характер, тобто він не відображається безпосередньо на рахунках бухгалтерського обліку. Сума амортизаційних відрахувань на повне оновлення основних фондів обчислюється як залишок регулюючого рахунку 13 “Знос необоротних активів”, який призначений для визначення залишкової вартості основних засобів, а не для визначення джерел фінансування капітальних вкладень [39].

Таким чином, Остапчук Т.П. зазначає про необхідність передбачити ведення не лише рахунку “Знос необоротних активів”, але й пасивного рахунку “Фонд на відтворення необоротних активів”. Щоб цей рахунок використовувався реально, вчений пропонує ув’язувати його із активним рахунком грошових коштів – “Поточний рахунок для відтворення необоротних активів” [39].

На рахунках бухгалтерського обліку створення та використання фонду на відтворення необоротних активів матиме такий вигляд.

1. Нарахування амортизації:

Д-т Рахунки витрат	К-т 13 “Знос необоротних активів”
--------------------	-----------------------------------

2. Створення фонду на відтворення необоротних активів в сумі нарахованої амортизації:

Д-т 157 “Внески на здійснення капітальних інвестицій”	К-т 426 “Фонд на відтворення необоротних активів”
---	---

3. Перерахування суми амортизації на спеціальний рахунок після отримання виручки:

Д-т 315 “Поточний рахунок для відтворення необоротних активів”	К-т 311 “Поточний рахунок в національній валюті”
--	--

4. Використання фонду на відтворення необоротних активів:

Д-т 426 “Фонд на відтворення необоротних активів”	К-т 157 “Внески на здійснення капітальних інвестицій”
---	---

5. Здійснення капітальних інвестицій:

Д-т 15 “Капітальні інвестиції”	К-т 631 “Розрахунки з постачальниками”
--------------------------------	--

6. Погашення заборгованості по здійснених капітальних інвестиціях:

Д-т 631 “Розрахунки з постачальниками”	К-т 315 “Поточний рахунок для відтворення необоротних активів”
--	--

7. Введення в експлуатацію або оприбуткування необоротних активів:

Д-т 10 “Основні засоби” Д-т 11 “Інші необоротні матеріальні активи” Д-т 12 “Нематеріальні активи”	К-т 15 “Капітальні інвестиції”
---	--------------------------------

Провівши аналіз порядку обліку фонду на відтворення необоротних активів, слід відмітити, що використання фонду відображається оберненою проводкою створенню, тобто вона не враховує напрямів його використання та не має економічного змісту.

Вчений Виговська Н.Г. відмічає, що облік амортизаційного фонду можна вести аналогічно обліку прибутку, оскільки за своїм призначенням амортизаційний фонд є фондом накопичення, , тобто на пасивному рахунку “Амортизаційний фонд” і пропонує такий порядок обліку амортизаційного фонду [10, с. 278]:

1. Нарахування амортизації

Д-т Рахунки витрат	К-т “Амортизаційний фонд”
--------------------	---------------------------

2. Одночасно з нарахуванням амортизації здійснюється запис:

Д-т “Фонди спеціального призначення”	К-т “Основні засоби”
--------------------------------------	----------------------

3. Використання амортизаційного фонду:

Д-т “Амортизаційний фонд”	К-т “Фонди спеціального призначення” субрахунок “Фонд
---------------------------	---

	засобів використаних на фінансування капітальних вкладень і придбання нематеріальних активів”
--	---

Облік руху зносу Виговська Н.Г. пропонує організувати позабалансом, а на балансовому рахунку “Основні засоби” буде відображатися залишкова вартість.

Діючий порядок обліку амортизаційного фонду підтримують ряд учених та зазначають, що до позабалансового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” потрібно відкрити аналітичні рахунки другого й третього порядку, що, на їх думку, дозволить сформувати системну модель обліку амортизаційного фонду [17]. Інші вчені дотримуються протилежної точки зору і зазначають, що “... сьогодні рахунок 09 “Амортизаційні відрахування” викривляє інформацію про використання засобів на капітальні інвестиції, оскільки на ньому відображається не реальне надходження грошових коштів на рахунок підприємства, а нарахування амортизації, яка не є реальним грошовим надходженням у звітному періоді” [12].

Прихильники створення амортизаційного фонду намагаються його відобразити або на пасивному рахунку, або позабалансом, і не враховуючи те, що амортизаційні відрахування, що надійшли на поточний рахунок, є активом і йому відповідає певний пасив.

Враховуючи пропозиції вчених, вважаємо, що амортизаційні кошти повинні відображатися лише на активному рахунку, яке б цільове призначення вони не мали, а тому для їх коректного відображення в обліку при відокремленні з виручки від реалізації на окремий рахунок, слід застосовувати наступні проводки:

1. Перерахування суми амортизаційних відрахувань на спеціальний рахунок після отримання виручки (формування амортизаційного фонду):

Д-т 315 “Поточний рахунок для відтворення необоротних активів”	К-т 311 “Поточний рахунок в національній валюті”
--	--

2. Здійснення капітальних інвестицій:

Д-т 15 “Капітальні інвестиції”	К-т 631 “Розрахунки з постачальниками”
--------------------------------	--

3. Погашення заборгованості по здійснених капітальних інвестиціях (використання амортизаційного фонду):

Д-т 631 “Розрахунки з постачальниками”	К-т 315 “Поточний рахунок для відтворення необоротних активів”
--	--

Вважаємо, що така організація обліку амортизаційного фонду дасть можливість надавати точну інформацію про зберігання амортизаційних коштів і забезпечить їх спрямування виключно на оновлення майна, яке амортизується.

Висновки до другого розділу

На сьогодні вирішальним чинником вибору того або іншого методу розрахунку амортизаційних відрахувань є не знос, а конкретні цілі, які стоять перед господарюючим суб’єктом. Це свідчить про те, що амортизація є тим фінансовим інструментом, який використовується як для повернення коштів, витрачених на придбання або створення майна, яке амортизується, так і для впливу на фінансовий результат у власних цілях.

Задля недопущення маніпулювання амортизаційними відрахуваннями за допомогою зміни термінів корисного використання для цілей фінансового обліку потрібно встановлювати нормативні строки, у яких підприємство матиме право перенести вартість майна, яке амортизується, на витрати (за цим принципом амортизація нараховується в сучасному українському податковому обліку). Інтенсивність експлуатації майна, яке амортизується, потрібно

враховувати при виборі того або іншого методу розрахунку амортизаційних відрахувань.

Контроль за використанням амортизаційних коштів виключно з метою оновлення майна, яке амортизується, можливо здійснити тільки в умовах формування амортизаційного фонду. Без формування амортизаційного фонду на основі даних звітності неможливо правильно визначити, скільки амортизаційних відрахувань спрямовано на інвестиційні цілі, а скільки призначено для забезпечення поточних фінансових потреб.

РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

3.1. ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ

Основною метою реформування амортизаційної політики є поступовий перехід від єдиної економічної концепції, яка діяла в директивній економіці до взаємоузгодженого функціонування двох концепцій - економічної і податкової, адже у ринкових умовах переваги віддаються саме податковій концепції. В перехідній економіці із притаманною їй фінансовою нестабільністю починають співіснувати дві концепції, й діалектика їх цінностей у процесі відтворення капіталу на макрорівні та макрорівні виявляється у поступовому переході від системи, де переважне значення має економічна концепція амортизації, до системи, в якій переваги надаються податковій концепції. Тому саме механізм здійснення даного переходу є основним змістом державної амортизаційної політики в перехідній економіці, який визначає її стратегію, конкретні напрями й шляхи її проведення.

Проблемам амортизаційної політики приділено значну увагу у науковій літературі. І вчені, дослідники і підприємці намагаються знайти вихід із складної ситуації, пов'язаної із оновленням основного капіталу, розглядають позитивні сторони й недоліки існуючої амортизаційної політики, шукають шляхи її реформування та підвищення ефективності.

За період незалежності нашої держави амортизаційна система неодноразово зазнавала суттєвих трансформацій, що є прагненням держави виробити таку амортизаційну політику, яка б відповідала інвестиційній.

Слід зазначити, що Україна успадкувала амортизаційну політику колишнього Радянського Союзу і вперше звернулася до вирішення проблем лише через два роки після здобуття незалежності, а до того часу використовувала норми амортизації, які були затверджені постановою Ради

Міністрів СРСР від 22 жовтня 1990 року „Про єдині норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення основних фондів народного господарства СРСР”, які введені у дію із 1 січня 1991 року.

Слід розглянути причин, які призвели до втрати амортизацією своєї основної функції, а саме – відтворення основного капіталу як у грошовій, так і в натуральній формі. До таких причин можна віднести:

- розрив між амортизацією та відновлювальними вартостями засобів виробництва внаслідок зростання цін й неадекватність індексації основних фондів;

- високі нормативні строки служби основних засобів;

- недостатнє впровадження у практику прискореної амортизації.

В кризових умовах у сфері інвестиційної діяльності виникає потреба в активізації саме державної інвестиційної політики, зокрема у прямій фінансовій підтримці з бюджету проектів та програм технічного переоснащення й розвитку виробництва. Проте коли цих коштів у бюджеті не вистачає, то й виникає питання щодо централізації частини амортизаційних коштів суб'єктів господарювання, з метою використання їх для забезпечення пріоритетних інвестиційних програм, проектів й галузей.

Відповідно до стандарту бухгалтерського обліку №7 “Основні засоби” амортизація – це систематичний розподіл амортизованої вартості, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання. Основне питання полягає в тому, як розподіляти, яким методом. Тому цей стандарт передбачає використання наступних методів нарахування амортизації: прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод, виробничий метод, податковий метод.

При прямолінійному методі амортизації за П(С)БО-7 річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період використання об'єкта, який відноситься до основних засобів. Нарухування амортизації проводиться кожного місяця.

Нарахування амортизації у відсотках необхідно здійснювати щодо початкової вартості об'єкта. При застосуванні прямолінійного методу вартість об'єкта, який амортизується, рівномірно розподіляється впродовж терміну його корисного використання. Цей метод базується на припущенні, що сума нарахованої амортизації залежить від тривалості експлуатації об'єкта.

Прямолінійний метод нарахування амортизації найбільш придатний для нарахування амортизації до об'єктів, які опосередковано беруть участь у процесі виробництва, коли достатньо точно неможливо визначити обсяг економічних вигод від їх використання. Це стосується адміністративних будівель, меблів, службових автомобілів тощо.

Метод нарахування амортизації, який діяв до впровадження нових стандартів бухгалтерського обліку, по суті був, прямолінійним (лінійний метод, метод рівномірного списання, рівномірний метод), . лише з тією різницею, що амортизованою вартістю вважалася уся первісна вартість об'єкта без вирахування ліквідаційної. Таким чином, прямолінійний метод можна вважати як найбільш простий. Для визначення амортизації за цим методом потрібно тільки знати: вартість об'єкта, що підлягає амортизації та очікуваний період використання.

Особливостями даного методу є:

- річна сума амортизації незмінна протягом усього періоду експлуатації об'єкта;
- сума зносу нагромаджується рівномірно;
- залишкова вартість основних засобів рівномірно і поступово зменшується до рівня ліквідаційної вартості.

Метод зменшення залишкової вартості - це метод, при якому річна сума амортизації визначається шляхом множення залишкової вартості об'єкта на початок звітного року чи первісної вартості на дату початку нарахування амортизації й річної норми амортизації. Річна норма амортизації у відсотках визначається як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкту із результату від частки ліквідаційної

вартості об'єкта та його первісної вартості. Нарахування амортизації проводиться також щомісячно.

Використання методу зменшення залишкової вартості вимагає використання показника фіксованої норми річної амортизації. Цей метод припускає, що новий об'єкт основних засобів надасть найбільшу віддачу у перший рік його експлуатації. А потім його віддача (продуктивність, потужність) із року в рік буде зменшуватися. В результаті у перший рік експлуатації об'єкта отримується більше економічних вигод, ніж у кожному наступному періоді. Цей метод достатньо трудомісткий та найкраще підходить для амортизації засобів, які швидко знецінюються.

При використанні методу прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року чи первісної вартості на момент початку нарахування амортизації й річної норми амортизації, яка визначається виходячи із терміну корисного використання об'єкта та подвоюється. Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Прискорений метод на відміну від прямолінійного (вираженого в процентах) відрізняється лише тим, що нараховується на залишкову вартість об'єкта основних засобів і при цьому величина амортизації подвоюється.

При кумулятивному методі нарахування амортизації основних засобів сума річної амортизації визначається множенням вартості, яка амортизується, і відповідного кумулятивного коефіцієнта, який обчислюється діленням кількості років, що залишаються до закінчення очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання.

При виробничому методі нарахування амортизації місячна сума амортизації обчислюється як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) й виробничої ставки амортизації, яка у свою чергу визначається діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт,

послуг), який підприємство передбачає виробити із використанням даного об'єкта основних засобів.

Виробничий метод базується на припущенні, що величина амортизації залежить від інтенсивності експлуатації об'єкта незалежно від часу його використання, тобто тривалість експлуатації об'єкту не впливає на суму нарахованої амортизації, яка залежить від обсягу виконаної роботи. Сума зносу накопичується також в залежності від обсягу послуг. Пропорційно до обсягу виконаних робіт зменшується й залишкова вартість. Даний метод нарахування амортизації застосовується у випадку, якщо обсяги виконаних робіт (виготовленої продукції та наданих послуг) можна визначити достатньо точно. Проте значним недоліком виробничого методу є необхідність на довгостроковий період планування ціни готової продукції, що в умовах нестабільної економіки є складним завданням.

Закон «Про прибуток» на відміну від П(С)БО-7, чітко регламентує порядок нарахування амортизації і не припускає будь якого вибору. Тому, який би метод чи методи не обрало підприємство для нарахування амортизації у бухгалтерському обліку, у податковому обліку необхідно діяти, строго дотримуючись вимог, викладених у ст.8 Закону «Про прибуток», який називається "Амортизація". Даний документ регламентує не лише порядок нарахування амортизації, але й загалом податковий облік основних засобів. Із погляду оподаткування інтерес викликають не основні засоби як такі, а лише їх вплив на об'єкт оподаткування. Цей вплив проявляється через амортизацію, оскільки на її величину зменшується прибуток, який підлягає оподаткуванню.

Норми амортизації визначаються у відсотках до балансової вартості кожної із груп цих засобів праці на початок звітного періоду. Норми амортизації - показники задані, вони встановлені п.8.6 ст.8 Закону «Про прибуток». Для правильного відображення суми амортизаційних відрахувань особливе значення має правильне обчислення балансової вартості групи засобів праці, яке в податковому обліку є одним із основних.

У відповідності з п.28 П(С)БО 7 метод нарахування амортизації основних засобів визначається самим підприємством із урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Попри те, що усі методи вважаються рівноцінними, проте кожний із них для різних періодів корисного використання дає різні суми амортизації як нарахованої, так і накопиченої. Метод нарахування амортизації повинен сприяти прискоренню оновлення засобів праці, встановленню реальної величини прибутку, найкращим чином враховувати усі чинники, які пов'язані із експлуатацією об'єкта основних засобів та ін.

Проаналізувавши методи нарахування амортизації, слід зупинитися на окремих недоліках системи амортизації, яка міститься у стандарті. Низка із цих недоліків є наслідком неповного з'ясування теоретичних основ прискореної та неприскореної амортизації. Достатньо поширеною думкою є те, що під прискореною амортизацією розуміють будь-який метод розрахунку амортизаційних відрахувань у разі, якщо вони прогресивно зменшуються в кожному наступному періоді. При такому підході прискорена амортизація ототожнюється лише із частиною методів, якими вона може здійснюватися: методом суми чисел, залишку, що зменшується й іншими. Окрім цього, не приділяється достатня увага необхідності розгляду системи амортизації, до якої, окрім методу нарахування, включається порядок переоцінки основного капіталу і тривалість амортизаційного періоду. У процесі проведення своєчасних та об'єктивних переоцінок основного капіталу прискорену амортизацію можна забезпечити також рівномірним (прямолінійним) методом, для цього необхідно скоротити тривалість амортизаційного періоду порівняно із економічно раціональним терміном служби засобів праці. В іншому випадку, при відсутності своєчасної й повної індексації основного капіталу в умовах значних темпів інфляції ці перелічені спеціальні методи прискореної амортизації не забезпечуватимуть навіть звичайну неприскорену амортизацію.

Прискореною амортизацією точніше буде вважати таку систему її нарахування та порядок переоцінки засобів праці, при яких протягом

початкового або усього амортизаційного періоду забезпечується випереджаюче зростання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань в порівнянні із дійсними темпами втрати засобами праці споживчих властивостей та вартості. Неприскореною амортизацією є така система її нарахування, яка протягом усього економічно раціонального терміну служби засобів праці забезпечить відповідність нагромадженої суми амортизаційних відрахувань фактичним темпам втрати засобами праці споживчих властивостей й вартості [27, с.33]. Із цього випливає висновок, що тривалість амортизаційного періоду в умовах неприскореної амортизації повинен дорівнювати економічно раціональному терміну служби засобу праці. А суми амортизаційних відрахувань за одиницю часу для засобів праці найчастіше повинні бути різними протягом усього амортизаційного періоду, щоб відображати справжні темпи утрати засобами праці споживчих властивостей й вартості.

Фіскальна амортизація допускає нарахування як прискореним, так і неприскореними методами. Причому за наявності дозволу підприємства на прискорену амортизацію мають мати право щодо вибору між прискореною та неприскореною амортизацією [37, с.33].

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, метою економічної амортизації має бути визначення фактичних витрат виробництва, які пов'язані із повним відтворенням засобів праці, а також собівартості продукції (послуг). Економічна амортизація проводиться у рамках управлінського обліку і лише неприскореними методами. В іншому випадку керівники підприємств повинні вибирати норми та правила нарахування, які б найбільшою мірою відповідали досягненню визначеної мети.

Основна відмінність неприскореної фіскальної амортизації від економічної полягає у тому, що у фіскальній тривалість амортизаційного періоду повинна бути орієнтованою на найімовірніше значення економічно раціонального терміну експлуатації засобів праці цього виду в середніх умовах їх використання, а в економічній амортизації тривалість амортизаційного періоду повинен дорівнювати фактичному терміну служби до списання чи

вибуття конкретного засобу праці у кожному підприємстві. Цей термін у стандарті названий терміном корисного використання (експлуатації). Фактичний термін служби до моменту списання конкретного засобу може бути економічно раціональним, що є найбільш вигідним для підприємства, або із різних причин може відхилитися від нього.

Слід наголосити, що широко поширені у світовій практиці і викладені у стандарті прискорені методи нарахування амортизації, як зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості за подвійною нормою, кумулятивний (або суми чисел), аж ніяк не відображають реальні закономірності втрати засобами праці споживчих властивостей й вартості. Усі вони просто показують певні алгоритми розрахунку сум амортизації, які зменшуються у часі. В умовах, якщо визначити період амортизації таким, що дорівнює економічно раціональному терміну служби засобів праці, то збіг нарахованих сум амортизації з справжніми темпами втрати засобами праці споживчих властивостей та вартості може бути лише випадковим. Також це стосується й усіх інших відомих методів прискореної амортизації. Тому прискорена амортизація повинна застосовуватися лише для нових основних засобів, оскільки у цьому випадку вона найкращим чином стимулює оновлення виробництва та інвестиції.

Не зовсім зрозумілим є поширення прискореної амортизації на усі галузі економіки. Адже прискорена амортизація повинна стимулювати своєчасне оновлення перш за все технологічне устаткування і продукції. Економічна ситуація в нашій країні вимагає вжити на певний період заходів для стимулювання виробників продукції. У сприятливіших умовах перебувають підприємства сфери послуг із порівняно невисокою фондомісткістю. Запровадження рівних умов амортизації основного капіталу для усіх сфер економіки не забезпечить переваг для виробничої сфери.

В сучасних умовах прискорену амортизацію потрібно дозволяти лише для підприємств промисловості, сільського господарства, транспорту й будівництва. Проте дозволити списання вартості нововведених засобів праці на

витрати виробництва можна протягом двох років, але для перелічених галузей сумнівним виглядає необхідність введення прискореної амортизації меблів, легкових автомобілів, конторського й офісного обладнання, для яких з 1 січня 1997 р. річна норма амортизації встановлена на рівні 25 %. Для цих засобів праці та для фіскальних цілей потрібно використовувати порядок і норми неприскореної амортизації, що використовували раніше.

Аналіз змін амортизаційної політики протягом останніх років, а також численних відгуків науковців та практиків щодо законотворчих змін засвідчує, що антиінфляційна спрямованість амортизаційної політики стала результатом надмірної ринкової орієнтації та лібералізації, ігнорування необхідності поступовості і зваженості у реформуванні амортизаційної системи. Присутність багатьох невирішених проблем і дискусійність теоретичних положень, а також значне їх практичне значення вказують на необхідність подальшого вивчення питань амортизації.

Таким чином необхідно відзначити, що реформування державної амортизаційної політики в нашій державі відбувається методом проб та помилок, без достатнього теоретичного обґрунтування та без врахування особливостей реальної економічної ситуації. Доопрацювання потребують нормативні акти, які регламентують фіскальну та економічну системи амортизації. У сучасних умовах при відсутності науково обґрунтованої концепції державної амортизаційної політики процес її удосконалення проходить непослідовно і суперечливо, без запровадження кардинальних змін, які б реально вплинули на підвищення її ефективності.

Слід констатувати, що за роки незалежності неодноразово проводились спроби розробити дієві заходи амортизаційної політики, проте це не принесло бажаних результатів.

3.2. Основні напрямки підвищення ефективності амортизаційної політики

Аналіз проблем відтворення основного капіталу та амортизаційної політики в нашій країні свідчить про те, що на сьогодні оновлення основного капіталу є вразливою сферою через відсутність стимулів для його відновлення й недосконалість економічного механізму амортизації, що в результаті не сприяє налагодженню нормального процесу відтворення основного капіталу.

Перш за все, це зумовлено тим, що:

- процес відтворення основного капіталу був спотворений і в періоди позитивних темпів зростання показників соціально-економічного розвитку;

- за умови високих темпів інфляції скорочується інтерес до нагромадження й інвестицій;

- проведення несистематично державних індексацій призводить до зменшення амортизаційних відрахувань на підприємствах, а також у масштабі національної економіки загалом, що не забезпечує простого відтворення основного капіталу;

- використання понижуючих коефіцієнтів до норм амортизації уповільнює темпи формування джерел відтворення основного капіталу підприємств.

- в останній час проблемі регулювання відтворення виробничого апарату та підтримки інвестицій приділяється мало уваги.

Тому, амортизаційна політика як діючий інструмент державного регулювання процесів відтворення основного капіталу та як складова інвестиційної та загальної фінансово-економічної політики, має створити сприятливі умови для стимулювання процесів оновлення основного капіталу. Зміна умов відтворення засобів праці потребує коригування амортизаційної політики у взаємозв'язку із модернізацією усієї системи регуляторів процесу виробництва.

На процес нарахування й використання амортизації впливають як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники реноваційного процесу, які повинні

обов'язково враховуватись у суб'єктивній діяльності людей. При розробці амортизаційної політики держава має опиратися на об'єктивні економічні закони відтворення. Адже через недостатнє вивчення теоретичних питань або через їх свідоме ігнорування держава здійснює помилкову амортизаційну політику, то суспільному розвитку завдається непоправна шкода. Ось чому основною причиною значного послаблення інвестиційного потенціалу амортизаційної системи України на протязі останнього періоду є помилкові рішення, які закладені в основу розробки нормативно-методичного забезпечення вітчизняної амортизаційної політики і, як результат – абсолютний відрив її від реальних процесів відтворення активів і конкретних умов їх експлуатації. Це підтверджує необхідність подальшого удосконалення, визначення із стратегічними цілями державної амортизаційної політики. В основу амортизаційної політики має бути покладено:

- створення необхідних економічних умов для прискореного оновлення виробничого апарату для суб'єктів господарювання;
- розроблення гнучкої та дієвої амортизаційної політики, яка враховувала б особливості функціонування різних суб'єктів господарювання;
- забезпечення балансу інтересів підприємств, суспільства і держави;
- розроблення механізму державного регулювання обсягу й напрямів використання амортизаційного фонду на базі національних інтересів та пріоритетів економічного розвитку.

Відповідно до вказаних цілей постає важливе завдання щодо формування такої амортизаційної політики в країні, яка б у рамках загальнодержавного регламенту надала можливість кожному суб'єкту господарювання обирати найбільш сприятливий режим відтворення основного капіталу й успішно розвиватися галузям економіки як на місцевому рівні, так і на загальнодержавному рівні загалом.

Ефективність амортизаційної політики та її дієздатність значною мірою залежить від гнучкості у виборі систем амортизації залежно від економічних умов та практики, яка існує в даний момент.

На сьогодні ведуться дискусії серед вчених та практиків щодо вибору амортизаційної політики і обранні із трьох варіантів:

- 1) лібералізації амортизаційної політики;
- 2) поєднання економічної і податкової амортизації;
- 3) органічної єдності директивних і ринкових важелів при посиленні останніх.

Одним із головних аргументів щодо необхідності лібералізації амортизаційної системи є те, що ця система є важливою передумовою для забезпечення її високої ефективності та запорукою розвитку вітчизняної економіки. Ліберальна модель амортизації може змінити ставлення власників основного капіталу до амортизації і не тільки як до акумуляції коштів відшкодування, але і як до механізму найбільш вигідного в податковому відношенні розміщення видатків.

З метою обґрунтування доцільності цього напрямку у реформуванні амортизаційної політики учені опираються на зарубіжний досвід, який свідчить, що раціональна відтворювальна політика будується не тільки на відносно коротких термінах служби засобів праці, а й на гнучкій і ліберальній системі нарахування амортизації. У літературі найчастіше наводяться приклади американської амортизаційної політики, в якій застосовується багатоваріантність вибору методу визначення розміру зносу, причому вибір такого методу та термін корисного використання активу, що амортизується, визначається саме керівництвом підприємства, тобто рішення приймається на підставі власного судження бухгалтера із даного питання. Усі основні засоби поділено на вісім класів, що відрізняються тривалістю терміну списання й нормами амортизаційних відрахувань.

Слід наголосити, що, лібералізація амортизаційної політики підприємств має доповнюватися дієвим державним контролем за її ефективністю, індикаторами якої мають стати зростання чистого прибутку та податкових платежів. Контрольні функції щодо ефективності прискореної амортизації повинні бути покладені на податкові органи. Рішення суб'єкта господарювання

щодо використання прискореної амортизації має узгоджуватися із відповідною податковою інспекцією. З цією метою між суб'єктами податкових відносин має укладатися амортизаційно-податкова угода, яка підтверджує відповідність вибраного підприємством методу прискореної амортизації бюджетним інтересам держави, а підприємство бере на себе відповідальність щодо здійснення податкових платежів.

Необхідність запровадження державного контролю за амортизаційною політикою суб'єктів господарювання підтверджує сучасна практика. Тому, державний контроль за амортизаційною політикою повинен опиратися на адміністративно-економічний механізм, який складається із двох елементів:

1. підприємство, яке використовує прискорену амортизацію, за підсумками минулого року подає податковій інспекції звіт про використання амортизаційних коштів. При цьому їх використання на інвестування має підтверджуватися відповідними документами;
2. у випадку, якщо підприємство за підсумками минулого року частину амортизаційних коштів використало не на інвестування, то на цю суму нецільового використання амортизаційних коштів повинна бути збільшена річна сума оподаткованої частини прибутку.

Важливим напрямом удосконалення амортизаційної політики має стати розширення самостійності підприємств щодо визначення норм амортизації і вартісної оцінки основного капіталу.

Аналіз стану, перспектив формування амортизаційної політики та комплексу чинників, які впливають на формування дає можливість зробити наступний висновок: підвищення ефективності амортизаційної політики у економіці України може бути реалізовано на засадах:

1. Амортизаційна політика трансформаційного періоду поєднує директивні та ринкові важелі економічного впливу (при посиленні останніх).

Необхідно створити передумови для: активізації інвестиційної діяльності; переходу на інноваційно-технологічний шлях розвитку; зростання власних джерел капіталовкладень; підвищення ділової активності суб'єктів

господарювання; фінансового оздоровлення підприємств. Поряд із цим ефективність амортизаційної політики полягає не у зменшенні чи збільшенні норм амортизації і не в затвердженні якогось одного методу нарахування амортизації, а в забезпеченні багатоваріантності рішень у здійсненні суб'єктами власної амортизаційної політики в межах державного регламенту, який має забезпечити збалансування підприємницьких і державних інтересів.

2. Принципи побудови амортизаційної системи повинні регламентуватися прийняттям спеціального Закону України „Про амортизацію”, який на сьогодні відсутній.

3. Прийняти за базу нарахування амортизації первісну (а не залишкову) вартість основного капіталу. Сутність цього методу полягає у щорічній мобілізації дедалі більших сум амортизації для формування капіталовкладень. В процесі використання конкретного об'єкта його залишкова вартість та суми відповідних амортизаційних відрахувань поступово будуть зменшуватись до незначної величини, яка в підсумку не буде впливати на групову вартість основних засобів та на суму групової амортизації.

4. Відродити пооб'єктний облік активів на індивідуальних рахунках, так як діюча система класифікації елементів основного капіталу, яка ділиться на три великих групи, не дає змоги підприємствам самостійно вибирати метод нарахування амортизації. В результаті зменшується можливість застосування прискореної амортизації активної частини основного капіталу. Окрім цього, підприємствам потрібно нараховувати амортизаційні відрахування у міру зносу засобів праці.

5. Забезпечити перехід на індикативне регулювання. Державний вплив на процеси нарахування й використання амортизаційних відрахувань суб'єктів господарювання має здійснюватись з допомогою індикативних регуляторів, до яких відносять:

- ✓ класифікація елементів основного капіталу на функціональній основі із урахуванням їх галузевих особливостей;

- ✓ системи економічно обґрунтованих термінів списання основного капіталу (норм амортизації) відповідно до запровадженої класифікації;
- ✓ системи граничних рівнів (меж) нарахування податкової амортизації.

6. Заборона на безповоротне вилучення коштів з амортизаційного фонду у будь-якій формі.

7. Введення пільг з податку на прибуток відповідно до стратегії пріоритетів структурної та науково-технологічної політики, який спрямовується на реінвестування. Це має активно використовуватися, доки виробництво не вийде на траєкторію стабільного економічного росту, в умовах якого набуватимуть розповсюдження прискорені методи амортизації.

8. Забезпечити поширення переліку методів нарахування амортизації, рекомендованих до застосування. Дозвіл самостійно обирати методи амортизації при централізовано розрахованих нормах надасть можливість:

- ✓ збитковим підприємствам нараховувати амортизацію у розмірах, які забезпечать відтворення основного капіталу на мінімально необхідному рівні;
- ✓ рентабельним підприємствам використовувати податкові пільги для оновлення основного капіталу;
- ✓ суб'єктам господарювання вільно вибирати та використовувати найбільш вигідний метод нарахування амортизації, що забезпечить йому фінансове оздоровлення та зростання інвестиційної активності.

9. Виокремити практику амортизації у податкових цілях від практики її запровадження в економічних, шляхом використання паралельних систем звітності і відповідних методик розрахунку.

10. Провести переоцінку основних засобів і привести їх початкову вартість у відповідність із відновною (тобто ринковою) вартістю цих засобів.

11. Затрати на усі види ремонтів (включаючи капітальний) повинні у повному обсязі відноситися на валові затрати, а не включати частину цих затрат у балансову вартість відповідної групи засобів праці з метою подальшої амортизації, як це робиться сьогодні.

12. Розробити й впровадити систему нормативно-правових актів з метою проведення державного контролю за виконанням законодавчих положень амортизаційної політики і пов'язаних із цим складових елементів податкового законодавства.

Висновки до третього розділу

Вибір системи амортизації ґрунтується в першу чергу на економічних умовах та існуючій практиці. З метою надання амортизаційній політиці гнучкості і точнішого нарахування амортизаційних коштів, система амортизації має постійно розвиватися, що вимагає постійного перегляду норм, уточнення нормативних положень, регулювання порядку нарахування амортизації, удосконалення систему її обліку та проведення переоцінки основних засобів. Така постійна зміна системи амортизації зумовлена постійними змінами умов виробництва, динамічністю науково-технічного прогресу та зміною суспільних потреб.

Формування й використання амортизаційних коштів, підвищення їх ролі у відтворювальному процесі сучасної економіки багато у чому залежить від вірогідної оцінки основного капіталу. Адже оцінка основного капіталу відіграє значну роль у визначенні його загальної величини, складу й структури, а отже і амортизаційних відрахувань, вартості продукції, прибутку, рентабельності й інших показників ефективності роботи суб'єкта господарювання.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження спрямоване на вивчення організаційно-методологічних засад амортизаційної політики, визначення її засад та завдань, принципів та шляхів удосконалення. За результатами проведеного дослідження сформовано такі висновки й пропозиції:

1. Сутність амортизації і амортизаційних відрахувань, їх функцій проявляються через ряд складових, взаємозв'язок між якими становить зміст амортизаційної політики держави. До цих складових елементів відносять: норму амортизації, її структуру, оцінку та переоцінку основного капіталу, методи нарахування амортизації й порядок використання амортизаційного фонду. Таким чином, під амортизаційною політикою держави розуміють складову частину інвестиційної політики, яка проявляється у впливі держави на регулювання процесів щодо перенесення вартості засобів праці на новостворюваний продукт із наступним відновленням засобів праці. Тому, запровадження обгрунтованої амортизаційної політики матиме позитивний вплив на зміцнення фінансової бази підприємств і їх інвестиційній орієнтації.

2. Сучасні умови господарювання характеризуються прискоренням морального зносу технологічного обладнання суб'єктів господарювання і призвело до того, що основні засоби старіють швидше, ніж вони зношуються у процесі використання. У зв'язку з цим особливо актуальним є врахування темпів і рівня морального зносу в усіх його проявах. Важливо своєчасно визначити ту межу, після якої подальше використання засобів праці стає економічно невигідним і недоцільним. І саме тому, вважаємо, особливого значення набуває встановлення термінів корисного використання обладнання із врахуванням морального й фізичного зносу.

3. Основним джерелом оновлення основного капіталу протягом останнього часу є особисті кошти підприємств і організацій. В теперішніх умовах обмежених можливостей фінансового забезпечення відтворення основних засобів за рахунок залучення централізованих ресурсів, іноземного капіталу, доходів населення, банківських кредитів або інших позик є очевидною тенденцією ринкової економіки. Отже, господарювання у ринкових

умовах значно розширюють межі самофінансування підприємства, вимагають прийняття оперативних рішень.

4. В зв'язку із ринковою переорієнтацією економічного господарювання в нашій країні одним із дієвих шляхів розроблення ефективних методів регулювання відтворення основного капіталу має бути критичний аналіз, а також використання досвіду та концептуальних основ амортизаційної політики країн із ринковою економікою. Системи амортизації в розвинених країнах базуються на порівняно ліберальних засадах, значному ступені свободи підприємців у виборі термінів та методів амортизаційних відрахувань, попри це держава залишає за собою функцію контролю у даній сфері. Надзвичайно позитивним для України представляє не тільки дослідження сучасної практики амортизаційної політики інших держав, але і досвід поступової еволюції їх амортизаційного (податкового) законодавства як важливого елемента державного регулювання економіки. Проте слід відмітити, що у специфічних умовах сучасної економіки України перенесення зарубіжного досвіду буде не просто неприйнятним, але й шкідливим.

5. На сьогодні особливо актуальною є проблема регулювання розміру (величини) амортизаційних відрахувань, як одного із найважливіших структурних складових собівартості продукції. Оскільки збільшення витрат на виробництво продукції неминуче призводить до зниження ефективності роботи і нераціонального використання технічних ресурсів та низької рентабельності, то перед суб'єктами господарювання постає проблема щодо встановлення оптимальних розмірів амортизаційних відрахувань й чинників, які впливають на них.

6. Перехід до нової амортизаційної політики в нашій країні зумовлений зміною типу економічної системи. Відносно організації амортизаційної системи в Україні в умовах командно-адміністративної системи можна відмітити, що інвестиційний потенціал амортизації забезпечувався у такій мірі, як вимагала директивна система. Амортизаційна політика сконцентровувала амортизаційні кошти у руках держави із подальшим розподілом їх між галузями народного господарства для забезпечення державних інтересів. При цьому підприємства

(організації) фактично не впливали на політику відтворення власної виробничої бази та її технічне переозброєння. Амортизаційна політика того часу орієнтувалась в основному на відшкодуванні фізичного зносу засобів праці і застосовувався при цьому лише лінійно-пропорційний метод нарахування. Таким чином, централізація і директивний розподіл амортизаційного фонду сформували пасивну позицію підприємств та організацій щодо власних амортизаційних ресурсів, тобто відрахування амортизаційних коштів сприймалися як різновид податку. Усе це зумовило до скорочення реноваційних процесів і звужений характер відтворення основного капіталу із негативними наслідками, що сприяло уповільненню науково-технічного прогресу і посиленню екстенсивно-інфляційної орієнтації економіки.

7. На нашу думку, економічні відносини у сфері формування амортизаційної політики і відтворення основного капіталу потребують значних змін. Основні проблеми щодо реформування й удосконалення державної амортизаційної політики час від часу розглядаються за увесь період незалежності нашої держави. Однак належної визначеності і спрямованості державна амортизаційна політика на сьогодні не отримала. Урядові заходи у сфері амортизаційної політики держави, а також підвищення її ефективності носять непослідовний, а іноді і суперечливий характер, що обумовлюється відсутністю чіткої концептуальної позиції.

8. В розвинутих країнах достатньо широко застосовуються методи прискореної амортизації, хоча і у різній мірі. Застосування цих методів в різних країнах має як риси подібності, так і суттєві відмінності. В окремих використання прискореної амортизації зазнало змін, зважаючи на загальну тенденцію обмеження пільг із податку на прибуток. Основною відмінністю у застосуванні прискореної амортизації у розвинутих країнах є розширення її використання із метою стимулювання тих інвестицій, які пов'язані із впровадженням нової техніки, застосування технологій екологічного спрямування, направлених на зменшення споживання енергії, ресурсів, води тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амосов А. Долгосрочная стратегия возмещения выбытия и обновления основных фондов. Экономист. 2003. № 9. С.3-12.
2. Антонова С.О. Методи амортизації основних засобів та можливості практичного їх застосування. Вісник ЖІТІ. 2002. № 21. С. 10.
3. Бабяк Н.Д. Теоретичні засади формування амортизаційної політики підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2006. №1,Т.2. С. 203-209.
4. Богатырёва В.В., Вегера С.Г. Развитие учёта амортизируемого имущества предприятия: Монография. Мн.: Издательство УП «Технопринт», 2003. – 140 с.
5. Будавей В.Ю. Проблемы амортизации в промышленности. М.: Финансы, 1970. 191 с.
6. Бухгалтерский учёт: Учебник. М.: Финансы и статистика, 1982. 456 с.
7. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 664 с.
8. Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2000. 454 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. Житомир: ПП «Рута», 2006. 832 с.
10. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. Житомир. ЖІТІ, 1998. 340 с.
11. Голов С.Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 8. С. 9-15.
12. Голов С.Ф. Дискусійні аспекти амортизації. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 5. С. 3-8.
13. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. К.: Лібра, 2001. 840 с.

14. Горфинкель В.Я. Организация предпринимательской деятельности: учебное пособие для вузов. М.: Юнити-Дана, 2004. 525 с.
15. Дем'яненко М.Я., Євтушенко С.М. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): Моногр. К.: ННЦ ІАЕ, 2006. 178 с.
16. Дибя В.М. Облік і контроль наявності та руху основних засобів (на матеріалах машинобудівних підприємств України). Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. екон. ун-т. К., 2002. 19 с.
17. Довбиш Г.В. Амортизація основних засобів: філософія обліку нарахування і використання. Економіка: проблеми теорії та практики. Випуск 212: В 6 т. Том IV. Дніпропетровськ: ДНУ, 2006 С. 994-1001.
18. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К., 2002. 25с.
19. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку. К.: Ін-т екон. прогнозів., Фенікс, 2003. 1008 с.
20. Житна І.П., Садовніков О.А. Аналіз впливу амортизаційних відрахувань на фінансовий результат в умовах міжнародних стандартів. Аудитор України. 2007. № 6 (112).
21. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (зі змінами та доповненнями) від 16 липня 1999 р., № 996-XIV-ВР. Система інформаційно-правового забезпечення "Ліга: Закон", www.liga.net.
22. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" (зі змінами та доповненнями) від 16 квітня 1991 р., № 959-XII. Система інформаційно-правового забезпечення "Ліга: Закон", www.liga.net.
23. Закон України "Про інвестиційну діяльність" (зі змінами та доповненнями) від 18 вересня 1991 р., № 1560-XII. Система інформаційно-правового забезпечення "Ліга: Закон", www.liga.net.
24. Закон України "Про фінансовий лізинг" від 16 грудня 1997 р., № 723/97-В. Система інформаційно-правового забезпечення "Ліга: Закон", www.liga.net.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Затверджено в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186 (із змін. та доп. від 20.10.2005 р. №717) // Система інформаційно-правового забезпечення “Ліга: Закон”, www.liga.net.

26. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебн. для вузов. М.: Экономистъ, 2003. 618 с.

27. Карев В. Расчет амортизации. Бухгалтерський учет и аудит. 2001. №11. С.23-38.

28. Кирейцев Г.Г., Іваніщенко Л.О. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. К.: Урожай, 1987. 176 с.

29. Кленін О. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств. Вісник економічної науки України. 2006. №2. С. 109–112.

30. Ковалёва А.М., Лапуста М.Г. Скамай Л.Г. Финансы фирмы: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2000. 416 с.

31. Копняк Н.І., Ганчук Н.М. Амортизація як складова облікової політики підприємства. Проблеми теорії і практики обліку, аудиту, аналізу і шляхи їх вирішення: Матеріали Всеукраїнської науково-методологічної конференції. 6-8 травня 2003 р. Севастополь: Видавництво СевНТУ, 2003. С. 43-45.

32. Кутер М.И., Паздерова В.Ю., Делиболтоян Э.Б. Капитализация, декапитализация и рекапитализация затрат на приобретение основных средств. 2005 г. № 14. С. 31-56.

33. Лист ДПАУ “Щодо періоду для нарахування прискореної амортизації” від 26 листопада 2002 р., № 2-221/6279 // Система інформаційно-правового забезпечення “Ліга: Закон”, www.liga.net.

34. Лист ДПАУ “Про амортизацію основних засобів, внесених до статутного фонду” від 03 березня 2001 р., № 1087/6/15-1116 // Система інформаційно-правового забезпечення “Ліга: Закон”, www.liga.net.

35. Лист ДПАУ “Про нарахування амортизації на основні фонди, які передані як внесок у спільну діяльність” від 14 лютого 2000 р., № 2058/7/15-1117 // Система інформаційно-правового забезпечення “Ліга: Закон”, www.liga.net.

36. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія перспективи розвитку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

37. Орлов П.А. Державна амортизаційна політика та її відбиття в стандартах бухгалтерського обліку. Економіка України. 2001. №3. С. 30-34.

38. Орлов В. Оцінка економічного ефекту прискореної амортизації на промислових підприємствах в умовах реформування державної амортизаційної політики. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2007. №23(606). С. 369-374.

39. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Терноп. акад. нар. госп-ва. Тернопіль, 2004. 21 с.

40. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы. М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2007. 88 с.

41. Панина Н. Воспроизводственный аспект новой амортизационной политики. Экономическая газета. 2003. № 63 (680).

42. Панков Д.А. Бухгалтерский учёт и анализ в зарубежных странах: Учеб. пособие. Мн.: ИП «Экоперспектива», 1998. 238 с.

43. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів. Актуальні проблеми економіки. 2008. №5. С. 166 – 172.

44. Попова В.Д. Шляхи активізації інвестиційної діяльності підприємств харчової промисловості в умовах обмеженості ринку позикового капіталу: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01. Нац. ун-т. харчових технологій МОН України К., 2002. 20 с.

45. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с..

46. Солодов А. Амортизацию оценим не по Марксу. Экономика и жизнь. 2007. № 02. С. 4.
47. Старостин С.Н. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учёт. М.: МЦФЭР, 2002 г.
48. Чалий І. Джерела інвестиції по-кабмінівські. Якщо немає активів, пасиви не допоможуть. Дзеркало тижня. 2004. 20 березня. С. 11-15.
49. Чумаченко М.Г. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 8. С. 6-15.
50. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.:
51. Nazarenko I.M., Nazarenko O.V. (2015). "Accounting and reporting — information management platform", Business Inform, vol. 12, pp. 250—257.
52. Nazarenko O., Surovytska A. (2018). Accounting outsourcing: advantages, disadvantages, and peculiarities of introduction, Ekonomika ta derzhava, № 12. pp. 50-54. http://gsbelarus.com/prensa/os_231202.html.