МІНІСТЕРСТВО ОСВТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

БАРАНОВСЬКА Анастасія Олегівна

Амортизація необоротних активів: методика та організація обліку і аналізу/ Depreciation of non-current assets: methodology and organization of accounting and analysis

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Магістерська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення підприємництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21
А.О. Барановська
_____
Науковий керівник
к.е.н., доцент І.Я. Назарова
_____

Дипломну роботу допущено до
захисту
«__»_____ 201__р.
Завідувач кафедри
_____ Н.В. Починок

Тернопіль – 2019

АНОТАЦІЯ

Барановська А.О. Амортизація необоротних активів: методика та організація обліку і аналізу. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, освітньо-професійна (наукова) програма. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2019.

У роботі досліджена історія розвитку поглядів економістів різних бухгалтерських шкіл на трактування амортизації; описана методика нарахування амортизації згідно вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства; розглянуті проблеми нарахування амортизаційних відрахувань і відображення в обліку зносу та запропоновані шляхи їх вирішення.

SUMMARY

Baranovskaya A.O. Depreciation of fixed assets: methods and organization of accounting and analysis. – Manuscript.

Research for the master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, educational and professional (scientific) program. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2019.

The history of development of economists' views of different accounting schools on the treatment of depreciation is investigated; described the method of calculating depreciation in accordance with the requirements of national accounting standards and tax law; The problems of depreciation and depreciation are presented and the ways of their solution are suggested.

РЕЗЮМЕ

Кваліфікаційна робота містить 88 сторінок, 21 таблицю, 6 рисунків, перелік використаних джерел із 95 найменувань, 1 додаток.

Метою кваліфікаційної роботи **є** вивчення законодавчих, нормативних, інструктивних документів, проведення практичних досліджень на ТОВ «Яйце Райце» з питань обліку, аналізу й аудиту амортизації необоротних активів і розробка рекомендацій щодо їх вдосконалення.

Об'єктом дослідження було обрано господарську діяльність ТОВ «Яйце Райце» (м. Збараж).

Предметом дослідження є методика й організація обліку та аналізу амортизації необоротних активів.

Одержані результати та їх новизна: критично проаналізовані визначення економічних термінів знос та амортизація, розкриті проблеми нарахування й відображення в обліку амортизації та зносу необоротних активів, запропоновані шляхи їх вирішення.

Ключові слова: знос, амортизація, необоротні активи, основні засоби, необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, аналіз. аудит.

RESUME

The qualification work consists of 88 pages, 21 tables, 6 figures, a list of used sources of 95 titles, 1 appendix.

The purpose of the qualification work is to study the legislative, regulatory, guidance documents, conduct practical studies at LLC «Yaitse Raitse» on accounting, analysis and audit of depreciation of non-current assets and to develop recommendations for their improvement.

The object of the study was the economic activity of «Yaitse Raitse» LLC (Zbarazh).

The subject of the study is the methodology and organization of accounting and analysis of depreciation of fixed assets.

The results obtained and their novelty: critically analyzed definitions of economic terms depreciation and amortization, disclosed problems of accrual and depreciation accounting and depreciation of non-current assets, proposed ways to solve them.

Key words: depreciation, depreciation, fixed assets, fixed assets, fixed assets, intangible assets, analysis. audit.

З М І С Т

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1

ПОНЯТТЯ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ЗНОСУ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ Й СИСТЕМІ БУХГАТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Порівняльна характеристика економічних понять «амортизація» та «знос» 6

1.2. Історія розвитку поглядів економістів на поняття «амортизація» і «знос» 14

Висновки до розділу 1 27

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Методико-організаційні аспекти нарахування амортизації основних засобів 28

2.2. Нарахування та облік амортизації інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів 48

2.3. Проблеми нарахування й обліку амортизації необоротних активів та шляхи їх розв'язання 54

Висновки до розділу 2 68

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЗНОСУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Аналіз показників зносу необоротних активів 70

3.2. Аналіз ефективності використання методів амортизаційних відрахувань 78

Висновки до розділу 3 82

ВИСНОВКИ 83

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 89

ДОДАТКИ 97

ВСТУП

Актуальність теми. Амортизація – це складна економічна та облікова категорія, щодо якої не дійшли остаточної згоди ні в науці, ні в законодавстві. За своєю економічною сутністю амортизація основних засобів – це грошове вираження їх зносу та складова витрат підприємств, яка забезпечує поступове перенесення вартості основних засобів на створюваний продукт. Дискусійним є питання щодо визначення амортизації як джерела накопичення коштів для подальшого відтворення основних засобів. На законодавчому рівні проблемним є визначення розміру амортизаційних відрахувань, особливо з метою оподаткування податком на прибуток, тому що амортизація, на відміну від інших витрат, не передбачає реального витрачання грошей після нарахування.

Існують різні погляди на економічний зміст поняття амортизація. Економісти розглядають її і як перенесення зносу на вартість продукції, і як метод накопичення засобів, витрачених на капітальні вкладення, і як метод розподілу витрат за калькуляційними періодами.

І якщо з тим, що амортизація полягає в поступовому перенесенні вартості основних засобів на створюваний продукт та в розподілі витрат за калькуляційними періодами погоджується більшість економістів, то стосовно накопичення коштів на капітальні інвестиції для оновлення основних засобів за рахунок амортизаційних відрахувань – існують діаметрально протилежні точки зору. Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності створення амортизаційного фонду і відображення джерела капітальних інвестицій на придбання основних засобів не передбачено, тому така ж практика булла прийнята у вітчизняному обліку після його реформування.

Перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку, нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з

вимог господарювання, можуть самостійно визначати методи нарахування зносу необоротних активів при його віднесенні на витрати виробництва.

У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, перш за все, в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про знос необоротних активів з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації про виробничі витрати на амортизацію, застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до її нарахування, оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів управлінського обліку.

Проблеми обліку зносу й амортизації необоротних активів, зокрема, основних засобів постійно знаходилися в центрі уваги відомих вчених. Значна увага їм приділяється в працях таких економістів як: Ф.Ф. Бутинець, В.Ю. Будавей, С.Ф, Голов, П. Ковальов, Я.В. Крупка, Р. Назарбаєва, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, А. Твердомед та інших. Вагомий вклад у розвиток методологічних питань обліку зносу основних засобів внесли зарубіжні вчені: Хендріксен Е.С., Ван Бреда М.Ф., Фрідман Дж., Н. Ордуей.

У теорії бухгалтерського обліку немає однозначного визначення поняття «знос засобів». Сумнівним залишається питання тотожності понять «знос» та «амортизація». Важливе значення для підприємства має вибір найоптимальнішого методу нарахування амортизації.

Вищеназвані причини обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

Об’єктом дослідження було обрано господарську діяльність ТОВ «Яйце Райце» (м. Збараж).

Предметом дослідження є методика й організація обліку та аналізу амортизації необоротних активів.

Мета і завдання дослідження. Метою написання кваліфікаційної роботи було вивчення законодавчих, нормативних, інструктивних документів, проведення практичних досліджень на ТОВ «Яйце Райце» з

питань обліку, аналізу й аудиту амортизації необоротних активів і розробка рекомендацій щодо їх вдосконалення. Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі **завдання**:

− визначити основні спільні ознаки та відмінності між економічними поняттями «знос» та «амортизація»;

− дослідити історію розвитку поглядів економістів різних бухгалтерських шкіл на трактування амортизації;

− ознайомитися із методами нарахування амортизації згідно вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства та оцінити переваги і недоліки кожного з них;

− розглянути проблеми нарахування амортизаційних відрахувань і відображення в обліку зносу та запропонувати шляхи їх вирішення;

− ознайомитися з методикою проведення аналізу й аудиту амортизації необоротних активів.

Наукова новизна роботи полягає у тому, що в ній здійснено критичний підхід до визначення економічних термінів знос та амортизація, розкриті проблеми нарахування й відображення в обліку амортизації та зносу необоротних активів, запропоновані шляхи їх вирішення.

Практична значущість роботи. У ході наукового дослідження вироблені рекомендації щодо методики обліку, аналізу й аудиту амортизації необоротних активів, які можна використовувати на підприємствах промислово-виробничого комплексу. Окремі пропозиції автора впроваджені в практику діяльності ТОВ «Яйце Райце», що підтверджено відповідною довідкою.

Публікації. Результати дослідження висвітлені в публікаціях «Проблеми нарахування й обліку амортизації (зносу) та шляхи їх розв'язання» та «Аналіз показників зносу основних засобів та ефективності використання методів амортизаційних відрахувань» у збірниках наукових праць студентів – Тернопіль, ТНЕУ, 2019 рік.

РОЗДІЛ 1
ПОНЯТТЯ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ЗНОСУ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ Й СИСТЕМІ БУХГАТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Порівняльна характеристика економічних понять «амортизація» та «знос»

У процесі експлуатації необоротні активи поступово втрачають свої споживчі властивості як в результаті фізичного впливу на засоби праці, так і в результаті науково-технічного прогресу. Тобто, вони з часом зношуються. У теорії бухгалтерського обліку немає однозначного визначення поняття «знос засобів». Вивчення літературних джерел дало змогу нам виділити два основних, відмінних один від одного, погляди на це питання.

Представники першого напрямку розглядають знос безпосередньо як процес зношування, старіння, втрати первісних властивостей об'єктом засобів (Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Ошмарін, Райзберг Б.А.). Представники другого напрямку (В.Й. Бакай, В.М. Диба, М.С. Пушкар) дотримуються думки про те, що знос – це частина втраченої вартості (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення економічного поняття «знос» у літературі

Визначення	Джерело
1. Знос основних засобів – це старіння, зношування споруд, обладнання в процесі їх виробничого використання.	[75, 119]
2. Частина первісної вартості, яку основні фонди щорічно втрачають в процесі перенесення її на готовий продукт в результаті їх матеріального зносу або поступового фізичного руйнування, називається зносом.	[4, 5]
3. Знос є та частина вартості, яку основний капітал в результаті його використання поступово передає продукту в тій середній мірі, в якій він втрачає свою споживну вартість	[8, 9]
4. Знос – це амортизація.	[41, 249]
5. Знос основних засобів – це втрата основними засобами в процесі їх використання експлуатаційних властивостей.	[10, 26]
6. Знос – це втрата основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього і вартості.	[65]

Закінчення табл. 1.1

Визначення	Джерело
7. У бухгалтерському обліку знос – це процес розподілу ретроспективних витрат, пов'язаних з придбанням активу, на весь строк його корисного життя, без спроби оцінити вартість самого активу	[89, 235]
8. Знос визначається сумою нарахованої амортизації для відновлення.	[27, 181]
9. Термін «знос» характеризує результат руйнування, яке відбувається при визначених умовах і проявляється визначеним чином	[63, 7]
10. Знос необоротних активів – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання	[68]
11. Знос – це втрата об'єктами основних засобів своїх споживчих якостей і первісної вартості.	[5, 97]
12. Втрата основними засобами фізичних якостей або техніко – економічних властивостей і, внаслідок цього, вартості	[74, 164]

Цікаво підходять до визначення зносу американські вчені Дж. Фрідман та Нік Ордуей [89, 63]. Вони зазначають, що термін знос, як він використовується в оцінці, слід відрізняти від зносу в бухгалтерському обліку. У бухгалтерському обліку знос – це процес розподілу ретроспективних витрат, пов'язаних з придбанням активу, на весь строк його корисного використання, без спроби оцінити вартість самого активу. В оцінці ж нерухомості знос розглядається як фактор поточної оцінки, незалежно від ретроспективних витрат. Знос визначається як втрата корисності, а це означає, і вартості з будь-якої причини. На нашу думку, важливу роль у такому трактуванні зносу відіграє теорія корисності, якої дотримуються економісти Заходу.

Проаналізувавши сутність зносу, вважаємо, що найбільш економічно обґрунтованим є таке його визначення: «Знос – це втрата засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього й вартості». Це економічна категорія для кількісного визначення зменшення вартості засобів праці протягом терміну їх служби.

Упродовж всієї історії розвитку бухгалтерського обліку вчені сперечаються між собою щодо визначення понять амортизація та знос, з'ясування відмінних і схожих ознак між ними.

Термін «амортизація» в перекладі означає: «а» – заперечення, «мор» – смерть. У деяких джерелах його перекладають як погашення, сплата боргів (з лат. «аморті»).

Першим етапом аналізу природи амортизації є визначення дефініцій. Окремі положення щодо амортизації активів, які висловлюються в літературі мають ряд суттєвих недоліків.

По-перше, існує плутанина між поняттями амортизації, зносу, зношування та амортизаційного фонду.

По-друге, процес перенесення вартості основних засобів на собівартість продукції часто відірваний від створення фондів їх виробництва.

По-третє, головним недоліком всіх визначень, на яких наголошує ряд економістів, є те, що існуючі визначення не розкривають призначення амортизації в сучасних умовах. Тобто, всі визначення залишилися на рівні висновків вчених 50-60-х років, але час потребує кардинально нової дефініції.

Дослідимо різноманітні визначення амортизації, наведені в економічній літературі і зробимо висновок про те, яке з них найкраще відтворює сутність даного поняття, тобто є найбільш економічно обґрунтованим (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення амортизації в економічних літературних джерелах

Визначення амортизації	Джерело
Амортизація є грошовим виразом зносу засобів праці. Вона відображає процес перенесення уречевленої в основних засобах суспільної праці на вироби, що виготовляються з їх допомогою.	[49, 111]
Амортизація – це поступове перенесення вартості основних засобів на продукт, який виробляється за їх допомогою, цільове накопичення грошових коштів та їх послідовне використання на відтворення зношених основних засобів.	[81, 421]
Амортизація – це метод бухгалтерського обліку, який дозволяє систематичним і раціональним способом розділити витрати або вартість капітальних активів (за мінусом ліквідаційної вартості) протягом всього терміну їх служби. Це процедура розподілу, але не оцінки.	[49, 115]
Бухгалтерська амортизація – це процес розподілу витрат або вартості послуг, перенесених із статті основних засобів на статтю продукції (або витрат звітного періоду), на виробництво якої (або протягом якого) ці послуги були використані.	
Амортизація – це прийом рахівництва, який має за мету визначити в будь-який момент споживчу вартість інвентарю господарства, що розглядається. Причому повинна бути можливість визначити вартість інвентарю в кожний момент як теперішнього, так і майбутнього часу з припущенням, що господарство буде розвиватися запланованим шляхом.	[81, 528]

Закінчення табл. 1.2

Визначення амортизації	Джерело
Амортизація – це знецінення обладнання, яке не відновлюється поточним ремонтом та не компенсується страхуванням в результаті руйнування або зносу протягом періоду експлуатації. У звіті Комітету із знецінення національної асоціації залізниць та уповноважених підприємств громадського користування зазначено наступне: 1) амортизація – зношування чи руйнування обладнання або його частин протягом терміну служби під дією однієї або кількох причин, які призводять до його вибуття з експлуатації; 2) поломка, знос, корозія ведуть до невідповідності між виробничою потужністю обладнання та вимогою задоволення суспільних потреб; 3) амортизація знаходить відображення у вартості послуг або продукції.	[81, 314]
Амортизація – це витрати, що покривають за рахунок прибутку компаній і включають вартість спожитих основних засобів. Амортизація - періодичні відрахування з валового прибутку (маржі) компанії, що відображають «спожиту» вартість її основних активів протягом даного періоду.	[5, 99]
Амортизація – це розрахований у грошовому виразі знос основних засобів в процесі їх застосування, виробничого використання. Амортизація - це одночасно засіб, спосіб, процес перенесення вартості зношених засобів праці на вироблений за їх допомогою продукт.	[4, 12]
Амортизація – це інвестиційні ресурси, необхідні для відшкодування зносу основних засобів, їх ремонту, відновлення до вихідного рівня, що передував виробничому використанню.	[46, 81]
Амортизація – це зниження цінності активу. Як в бухгалтерському обліку, так і в системі національних рахунків амортизація представляє собою грошову оцінку зносу капіталу за період, що розглядається.	[76, 438]
Амортизація – це економічний знос.	[45, 14]
Амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).	[68]
Амортизація основних засобів – поступове систематичне списання вартості основних засобів в процесі їх корисного використання, пов’язане з їх фізичним і моральним зносом.	[56, 18]
Амортизація – поступове перенесення вартості основних засобів в процесі їх експлуатації на собівартість готової продукції, робіт, послуг.	[2, 143]

Спробуємо узагальнити думки провідних економістів з питання природи амортизації і з’ясувати, що є об’єктивно правильним, а що підлягає дискусії. Звернемось до групи вчених, які визначають амортизацію як грошовий вираз зносу засобів праці. К. Маттерн і Е. Танхойзер зазначають, що амортизація відображає процеси перенесення уречевленої в основних засобах суспільної праці на вироби, які виготовляються за їх допомогою [49, 115]. Вони вважають що було б одностороннім визначати амортизацію як витрати. На наш погляд, ця дефініція неточно розкриває сутність амортизації. Не зовсім зрозумілим є те, як саме відбувається процес перенесення вартості.

Зарубіжні вчені-економісти Є. Хендріксен, М. Ван Бренда висловлюють думку про те, що амортизація – це метод бухгалтерського обліку [90, 61]. Однак, термін метод означає сукупність способів та прийомів, за допомогою яких господарську діяльність підприємств відображають в обліку. Зрозуміло, що визначення американських вчених не відповідає сутності амортизації.

Англійські вчені Д. Стоун і К. Хітчінг стверджують, що амортизація – це не будь-що інше, як витрати, що покриваються за рахунок прибутку [12, 61]. Тобто частина первісної вартості основних засобів, які перебувають в експлуатації, є витратами, які відносять на рахунок прибутків та збитків у вигляді амортизаційних відрахувань. Але логічна схема нарахування амортизації є наступною: нараховані суми зносу включаються до собівартості продукції, яку реалізують, на підставі чого визначають фінансовий результат (прибуток або збиток). Можна зробити висновок, що англійські вчені нічого не згадують про те, як саме покриваються витрати за рахунок прибутку. Вони зазначають, що амортизація – це періодичні відрахування з валового прибутку компанії. Але як тоді пов’язати перше визначення з другим, не порушуючи логічного зв’язку?

На нашу думку, вдалими є визначення амортизації, які дають класична економічна теорія, автори Райсберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б, П(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 16, Бабаїв Ю.А.

Вважаємо, що найкраще розкриває природу та зміст поняття «амортизація» наступне визначення: амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення його вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення.

Це визначення дає уявлення про фази кругообігу основних засобів, якими є знос, амортизація та відшкодування. Знос та амортизація відбуваються в процесі виробничого використання активів, а відшкодування – в результаті їх створення і відновлення.

На нашу думку, амортизація повинна виконувати двоєдину функцію: відображати реальні затрати засобів праці на виробництво продукції і її

відшкодовувати авансовані вкладення в основні засоби. Призначення амортизації – облік затрат. Всі інші функції їй не властиві.

Представимо основні, на нашу думку, висновки щодо сутності амортизації:

1. Матеріальною основою амортизації служить зношування активів. Це перший і вихідний момент.

2. Амортизація відтворена у вартості визначеної кількості виробленої продукції.

3. Амортизація виражена в грошовій формі. Це зумовлено дією закону вартості у виробництві та розподілі засобів праці.

4. Амортизація – це процес поступового перенесення частини вартості активів на собівартість продукції, що виробляється;

5. Амортизація – це об'єктивна економічна категорія.

Багато зарубіжних вчених, зокрема Дж. М. Кейнс, відкидають п'ятий пункт. Він пише: «Порівняння одного обсягу реальної продукції з іншими та розрахунок чистої продукції шляхом протиставлення нових елементів засобів праці зносу старих представляє собою головоломку, яка не має розв'язків... Добре відомий, але необхідний елемент невизначеності, що входить до поняття загального рівня цін, робить саме цей термін (амортизація) досить незадовільним для цілей наслідкового аналізу, який повинен бути точним» [58, 14].

Проблема, що піднімається протягом останнього часу в сучасній літературі багатьма авторами, – це дискусія про тотожність або відмінність дефініцій зносу та амортизації. У науці щодо вирішення цієї проблеми простежується три напрями. Одна група вчених поняття «знос» змішує з поняттям «амортизації», друга – взагалі ігнорує знос як економічну категорію, стверджуючи, що це предмет вивчення технічних наук, третя – намагається довести принципову відмінність між зносом та амортизацією.

Як відомо, теоретичні основи амортизації як категорії обліку ґрунтуються на трьох фазах: амортизації, знос та відтворенні основних

засобів. Знос – це втрата технічних (споживчих) властивостей в результаті фізичного впливу на засоби праці і в результаті науково-технічного прогресу (моральний знос).

У економічній літературі досить широко представлено види зносу (причому з різних позицій), а про види амортизації не сказано майже нічого. Окремі джерела виділяють лише бухгалтерську амортизацію, в деяких можна знайти згадку про прискорену та лінійну амортизацію (тобто види класифікації з точки зору методів її нарахування), але повної і обґрунтованої класифікації просто не існує. Про що це говорить? Можливі два варіанти. Перший – цим просто ніхто серйозно не займався, і другий – цих видів просто не виділяють, тому що розглядати види амортизації не є доцільним з практичної точки зору.

Звідси, знос не можна ототожнювати з амортизацією, тому що види амортизації або не існують взагалі, або представлені з точки зору окремих методів її нарахування (лінійна, прискорена тощо), а класифікація зносу представлена досить широко: моральний та фізичний (К. Маркс, Ф. Енгельс, П. Бунич), функціональний, фізичний та економічний (Дж. Фрідман, Нік Ордуей), знос економічний та технічний (К. Маттерн, Е. Танхойзер).

Таким чином, розглянувши не лише поняття зносу, а і його види, можна зробити висновок про нетотожність зносу та амортизації.

Амортизаційні відрахування – це та частина вартості засобів праці, яка в кожному наступному кругообігу фондів підприємств в міру їх зносу відділяється та продовжує свій рух в складі нової вартості спочатку у вигляді і незавершеного виробництва, потім – як частина вартості готової продукції, а після її реалізації накопичується в резервному фонді грошових коштів, призначеному для відшкодування авансових затрат в основні фонди.

Отже, чітко прослідковується відмінність амортизації та зносу основних засобів. Якщо знос – це втрата споживної вартості, вартості засобів праці, то під амортизацією розуміють процес перенесення вартості на валовий продукт. Обидва процеси, незважаючи на їх відмінність, є

нерозривними як два боки одного й того ж явища. Амортизаційні відрахування, відображаючи величину перенесеної вартості, одночасно показують і ступінь зносу основних засобів.

Рух амортизації охоплює стадії виробництва і обігу продукції, виготовленої на означеному обладнанні за весь період його функціонування. Цей процес не співпадає з відшкодуванням основних засобів, яке за масштабами ширше за амортизацію на величину періоду створення нових потужностей замість тих, що вибули. Період втілення коштів амортизаційного фонду в нових засобах праці, на наш погляд, не може включатися до процесу амортизації, це новий самостійний етап кругообігу. Завданням амортизації є відшкодування понесених затрат на основні засоби. Накопичення і повернення грошових коштів, а не забезпечення відтворення виробничого потенціалу.

Однак, суперечки з приводу питань зносу та амортизації не припиняються. Професор Ковальов наголошує: «Якщо знос характеризує втрату вартості об’єкта, то амортизація – це економічний механізм компенсації зносу, тобто відновлення втрати вартості і накопичення коштів (джерел), необхідних підприємству для придбання нових фондів на заміну повністю зношених» [45, 15].

Цікаво до відмінностей зносу та амортизації підходили К. Маркс та Ф. Енгельс: «В міру функціонування і зношування засобів праці, зумовленого ним, частина їх вартості переходить на продукт, друга ж залишається фіксованою в засобах праці, отже, залишається в процесі виробництва. Фіксована таким чином вартість постійно зменшується, поки засоби праці не відслужать своєї служби, і тому вартість їх протягом більш або менш тривалого періоду розподіляється на масу продуктів, які виходять з ряду постійно повторюваних процесів праці» [81, 621]. Отже, якщо оборотні засоби під час функціонування у виробничому процесі переносять свою вартість на продукт і для збереження безперервності виробничого процесу їх слід весь час відновлювати в натуральній формі, то основні засоби в процесі

виробництва переносять на продукт тільки частину своєї вартості (знос), продовжуючи функціонувати у виробничому процесі, і через тривалий час потребують відновлення в натуральній формі.

1.2. Історія розвитку поглядів економістів на поняття «амортизація» і «знос»

Амортизація не існувала як економічне явище лише на тих етапах розвитку суспільства, коли людина брала засоби праці з природи в готовому вигляді. У давньому Римі в будівництві при оцінці споруд вже почали враховувати знос. Так, Витрувій писав: «Коли залучають третейських оцінювачів стін загального користування, то вони оцінюють їх не в ту суму, у яку обійшлося будівництво, а списують за кожен з минулих років по 1/80 частці вартості будівлі і присуджують своїм вердиктом: «Із розрахунку цієї суми зробити розрахунок за вказані стіни», вважаючи, що ці стіни не зможуть проіснувати довше 80 років» [81, 46].

У середньовічній Італії величина прибутку коректувалася вже на фінансово-розподільчих рахунках. Цікаво відзначити, що на рахунку Збитків і прибутків Барселонського відділення компанії Датіні (з 11 липня 1397 р. по 31 січня 1399 р.) серед торгових витрат була стаття «Амортизація конторського обладнання». Експертну оцінку зносу списували з кредиту рахунка Інвентарю на дебет рахунка Збитків і прибутків.

Із поняттям амортизації основних засобів вперше зустрічаємося в англійського економіста Джона Мелліса (1588). У той час існували два підходи до її визначення. Перший, представником якого був Д. Мелліс, наголошував на тому, що амортизація – це прямі витрати нерухомого майна [81, 146]. Д. Мелліс обстоював відображення амортизації проводкою: дебет рахунку Прибутки і збитки, кредит рахунку Інвентар. Іншими словами це означало, що вартість придбаного інвентарю списувалася рівними частинами на збиток.

Навіть наведені визначення свідчать про недостатній розвиток бухгалтерської науки, яка була на стадії становлення. Окремі питання обліку вчені лише починали досліджувати. Одним серед нез'ясованих питань було питання про природу амортизації. Чому, наприклад, за визначенням Д. Мелліса амортизація – це прямі витрати нерухомого майна? А чому не розглядалося рухоме майно? Що стало підставою для віднесення сум амортизації на рахунок Прибутки і збитки? І чому вартість інвентарю списувалася і рівними частинами? Якщо ж брати до уваги визначення амортизації як прийому, також виникає низка питань. Як саме цей прийом дозволяє зберігати капітал на однаковому рівні? Якщо амортизація є прийомом, то слід уточнити, яким саме. Однак, на наш погляд, прогресивним кроком вперед було вже саме виникнення проблеми, яку сучасні вчені сформулювали б наступним чином: «Амортизація в теорії бухгалтерського обліку. Термінологія та порядок нарахування амортизації. Відображення сум амортизації на рахунках бухгалтерського обліку».

На початку 19 сторіччя в Італії починають формуватися школи бухгалтерського обліку. Облік (рахунковедення) утверджується як наука, галузь економічних знань, що має свій предмет, метод, систему способів обробки даних. Розвиток бухгалтерської науки сприяв тому, що зросла увага й до терміну «амортизація».

Хоча амортизація як бухгалтерський прийом відома ще з 14-15 сторіч, однак загальне визначення вона одержала в Англії лише в середині 19 сторіччя. Цьому сприяло створення акціонерних товариств. Акціонери вимагали виплати дивідендів, а виконавча дирекція прагнула обмежити їх виплату. У зв'язку з цим, в статутах товариств вводилися вимоги обов'язкового нарахування амортизації, що, зрозуміло, зменшувало суми дивідендів.

У Франції до складу загальних витрат включали амортизацію, заробітну плату, яку не можна віднести до прямих витрат, страхові внески,

ремонт, резервування можливих збитків. Із перерахованих витрат вирішальне значення мала амортизація.

Курсель-Сенель створив вчення про широку і вузьку амортизацію. Широка амортизація, на якій наполягав автор, передбачала поширення її сфери практично на весь актив, кожна стаття є приводом для утворення амортизаційного фонду, на кожну статтю встановлюється спеціальна норма. Це зв'язано з тим, що вчений трактував амортизацію як самострахування власника, а амортизаційний фонд як страховий, неминучий в умовах постійного ризику, з яким кон'юнктура ринку постійно зіштовхує підприємця. Норми амортизації повинен установлювати сам підприємець з урахуванням ризику, швидкості оборотності капіталу та інших факторів, що піддаються тільки інтуїтивній оцінці. Широка амортизація нагадує плату за фонди [73, 76].

Вузька амортизація пов'язана тільки з обліком основних засобів. Останні фіксуються на рахунках Будинків (нерухомості) і Машин (устаткування). Можливий також рахунок Іншої нерухомості. Отримані засоби оприбутковують за ціною матеріалів, що можуть бути продані після ліквідації предметів, що надійшли. Наприклад, надійшла машина вартістю 2000 франків. Експерт встановлює, що при її ліквідації може бути отримано матеріалів на 300 франків. У цій оцінці її й прибуткують. Різницю в розмірі 1700 франків списують на дебет рахунка Збитків і прибутків. Усі витрати, пов'язані з експлуатацією різних об'єктів основних засобів, фіксують за дебетом рахунків Будинків і Машин. Сюди включають витрати на змащення, ремонт, паливо, зарплату. Амортизацію нараховують проводкою: дебет рахунка Будинків, дебет рахунка Машин кредит рахунка Амортизаційний фонд (суму беруть не з вартості, а на вартість). Об'єкт амортизується доти, поки він знаходиться в експлуатації. Ті, хто заперечує пере амортизацію, – наполягав Курсель-Сенель, – викривлюють собівартість, штучно занижуючи її з того моменту, коли перестають нараховувати амортизаційні відрахування.

Прямий і непрямий методи амортизації Курсель-Сенель вважав помилковими. У прийнятому варіанті досягався контроль за ефективністю роботи кожного виду, кожної одиниці основних засобів. Цей принцип покладений в основу концепції: підприємець повинен знати ефект від роботи кожної машини, корабля, коня, будинку. Він повинний знати затратомісткість і прибутковість кожного товару.

Французький економіст Л. Дюбок рекомендував нараховувати амортизацію в двох варіантах: щорічно в однаковій сумі чи щорічно в однаковому відсотку залишкової вартості.

У 1895 році була опублікована наукова робота бухгалтера-новатора Шмельова І.П. «Нова четвертна бухгалтерія», де він піддав критиці рівномірний метод нарахування амортизації. Він наполягав на використанні регресійного методу. У Росії цей підхід не отримав визнання.

Інший російський вчений Семен Мойсейович Барац, який входив у коло бухгалтерів, що об'єдналися наприкінці 19 сторіччя навколо журналу «Счетоводство», для обліку амортизації рекомендував два способи: прямий (дебет рахунку Збитки і прибутки, кредит рахунку Основні засоби) і непрямий (дебет рахунку Витрати, кредит рахунку Амортизація). Віднесення амортизації безпосередньо на рахунок Виробництва він хоча і розцінював позитивно, далі побоювався такого рішення, оскільки це, на його думку робило його продукцію неконкурентоспроможною. Він був категорично проти єдиного середнього відсотку амортизації [41, 70].

На заміну авторам журналу «Счетоводство» прийшли нові люди – третє покоління російських дореволюційних бухгалтерів. Одні з них, як правило, писали під впливом ідей, висловлюваних раніше в журналі, інші – намагалися сформувати новий напрямок. Перша група створила нову петербурзьку школу, інша – московську школу.

Більшість фахівців нової петербурзької школи трактували рахунок «Амортизація» як регулюючий до рахунка Основних засобів (М. Корнєв (1912), Д. Іванов (1914), Я. Вейцман (1931). Є. Сіверс не був згодний зі

своїми колегами і доводив, що мова йде про новий фонд, і, отже, це рахунок фондовий, що відбиває одне з джерел власних засобів підприємства. Наступний крок у рішенні даної проблеми зробить А.К. Рощаховский.

У ті часи амортизація враховувалася такими способами:

1) кредит рахунка Основних засобів, дебет рахунка Збитків і прибутків (найпоширеніший на практиці варіант);

2) кредит рахунка Основних засобів, дебет рахунка Основного виробництва, що створювало умови для числення собівартості (на цьому варіанті наполягав Рейнбот);

3) кредит рахунка Погашень (амортизаційний фонд), дебет рахунка Збитків і прибутків. Цей варіант пропонував Щетінін-Какуєв (1889), який вважав, що пряма амортизація спотворює первісну оцінку і створює ілюзію вибуття засобів. Списання об'єктів, що зносилися, у цьому випадку оформлялося проводкою: дебет рахунка Погашень, кредит рахунка Основних засобів, якщо предмет цілком амортизований, але продовжує експлуатуватися, те складається проводка: дебет рахунка Основних засобів, кредит рахунка Збитків і прибутків;

4) кредит рахунка Власних засобів (капіталу), дебет рахунка Збитків і прибутків – у цьому випадку амортизацію трактують як частину прибутку, не оподатковуваного податком, і приєднують її до капіталу (Вишемірський) [81, 267].

Дуже цікавим автором був Д.О. Рощаховский. Знос за термінологією Д. Рощаховского – амортизаційний капітал – це сума, на яку протягом відомого періоду зменшився реальний основний капітал, тобто це є реально зношена втрачена величина.

Більшість бухгалтерів-аграрників, посилаючись на авторитет відомого в їх середовищі Т.А. Гольця, були проти нарахування амортизації. Вона, на їх думку, занадто «обтяжувала собівартість» і погіршувала фінансові показники.

У Німеччині облік амортизації та її нарахування пов’язували із знеціненням майна. Г. Гроссман виділяв чотири причини знецінення, що викликають необхідність створення амортизаційного фонду:

1. Вичерпування джерел видобутку вугілля, смоли, глини, колчедану, піщанику, вирубки лісів (кількісна втрата цінностей).
2. Зменшення вартості (якісна втрата) внаслідок:

а) нормального зносу від участі у виробництві (машини, будинку), роз’їдання чи псування матеріалу поза виробництвом від атмосферних явищ;

б) випадкового знищення чи псування майна;

в) нових винаходів.

3. Закінчення терміну дії прав, пов’язаних з патентами, концесіями, орендою.

4. Платне чи безоплатне, на основі відповідних угод, повернення власнику державних чи міських концесійних підприємств, таких як трамваї, газо- і водопроводи.

Е. Шмаленбах звернув увагу на життєвий цикл основних засобів, при цьому нормальним циклом він вважав той, коли в момент списання об’єкта сума накопиченої амортизації дозволяла придбати такий же об’єкт. Звідси, інфляція, на його думку, не стільки спотворювала фінансовий результат, скільки створювала проблеми для відновлення основних засобів (недостача амортизації). При цьому він був прихильником дегресивного методу нарахування амортизації (із залишкової вартості основних засобів), що виключає переамортизацію інвентарю.

А. Кальмес, на відміну від Е. Шмаленбаха, надавав перевагу лінійній рівномірній амортизації, але вважав недопустимою переамортизацію. Щодо природи рахунка Амортизація А. Кальмес дотримувався думки, що, оскільки нарахування відповідає реальній величині зносу, рахунок варто вважати регулюючим, але якщо величина нарахувань перевищує суму реального зносу, то різниця трактується як резервний фонд [41, 71].

Спірним було й питання, за рахунок якого джерела необхідно формувати амортизаційний фонд. Б. Пенндорф писав: «Часто підставою для визначення розміру погашень служить прибуток, який одержує підприємство. Тобто, у прибутковіші роки розмір погашень вищий, ніж у роки з меншим прибутком. Підставою для встановлення такого порядку погашень служить здебільшого прагнення до розподілу дивідендів в щорічно однаковому розмірі, що досягається тільки завдяки нерівномірним списанням. Безсумнівно, високий прибуток, будучи результатом великого навантаження устаткування, може обумовити і високий відсоток погашення, але логічної необхідності в цьому немає. З іншого боку, велике але малоприбуткове виробництво вимагає також великого навантаження устаткування, що знову ж таки веде до великого розміру погашення. Через те, що, незважаючи на однаковий знос, списання проводять неоднаково, цей метод не рекомендується. Якщо, однак, поряд із систематичними чи рівномірними списаннями в сприятливі за результатами роки робити ще й значні погашення, то проти цього не слід заперечувати, тому що в такий спосіб створюються резерви, які служать для підтримки підприємства». Він же вказував, що в окремих німецьких землях були встановлені єдині норми амортизації, диференційовані не за видами устаткування, а за галузями виробництва.

На відмінності економічних категорій амортизації та зносу наполягав у 1926 році російський вчений І.Р. Ніколаєв. Знос – це фізичний і моральний процес зношування, втрата основними засобами їхньої вартості; амортизація – це процес нагромадження фінансових засобів, що залежить від цілей фінансової політики. І тому сума зносу може бути нетотожна сумі амортизації. Далі він робить одне спірне твердження про те, що відрахування в амортизаційний фонд необхідно проводити з прибутку.

На початку XX сторіччя у Франції амортизацію трактували в дусі того часу, у широкому і вузькому змісті. У першому випадку, як і в Курсель-Сенеля, мова йшла про амортизацію всього активу, у другому – тільки

основних засобів. Суму амортизації, пов’язану із сферою виробництва, включали у собівартість, суму амортизації, що відносилася до сфери обігу, списували на рахунок Збитків і прибутків.

У французькій літературі (1975) зустрічається три концепції амортизації:

1) юридична – констатація знецінення предметів;
2) економічна – частина витрат на капіталовкладення, що припадає на певний звітний період;
3) фінансова – частина доходів, звільнених від податків, що накопичуються для відновлення основних засобів.

Французький економіст Ж.Б. Дюмарше (1925) вважав, що мета обліку основних засобів не фіксація витрат, а виявлення їх відновлювальної вартості. Для розрахунку амортвідрахувань можна використати один з трьох способів:

1) за нормованим числом років експлуатації майна;
2) за ймовірним, з погляду адміністрації, числом років експлуатації майна;
3) за експертною бальною оцінкою термінів можливої експлуатації (кожен бал – 10%) [73, 116].

Рахунок амортизації, який використовували в комерційній практиці, Ж.Б. Дюмарше трактував як регулятив, а не резерв. Однак, з теоретичної точки зору, він розмежовував такі поняття, як знос і амортизація. Проводячи натуралістичну концепцію, Ж.Б. Дюмарше вважав, що сума амортизації повинна дорівнювати сумі зносу. Останній може бути виробничим і моральним. Якщо переважає перший, то знос розраховують, виходячи з обсягу робіт, якщо другий – то виходячи з часу експлуатації. Рахунок амортизації трактується як резерв, забезпечений в активі не основними, а оборотними засобами.

Рене Делапорт вважав за потрібне пов’язати нарахування амортизації обладнання з годиною його роботи.

У США на початку XX-о сторіччя представники персоналістів розглядали амортизацію як регулятив, а інституалісти – як резерв.

У другій половині XX-о сторіччя в соціалістичних країнах Східної Європи плани рахунків передбачали велике число синтетичних рахунків з обліку основних засобів і їх зносу. У НДР таких рахунків було 10 (залежно від галузей народного господарства), в Угорщині – 9 (залежно від галузевої ознаки і призначення основних засобів). Плани рахунків Польщі і Болгарії передбачали також рахунок Ліквідації основних засобів.

Для всіх соціалістичних країн був характерний розмежований облік зносу й амортизації, причому останню нараховували тільки на повне відновлення, і тільки в Болгарії та СРСР амортизацію нараховували і на капітальний ремонт.

Середній рівень амортизаційних відрахувань коливався від 7,4% у Болгарії до 3,5% у Чехії.

Кількість норм амортизації в різних країнах сильно відрізнялася: у Чехії – близько 150 ставок, у СРСР – близько 1,5 тис., у НДР близько 5 тис., у ПНР було виділено 440 амортизаційних груп основних засобів, до яких можуть бути застосовані 17 ставок (від 50% до 1%). Норми амортизаційних відрахувань постійно переглядали. Для всіх соціалістичних країн був характерний прямолінійний метод нарахування амортизації, хоча від нього іноді відступали. Наприклад, деякі підприємства СРСР використовували прискорену амортизацію. Тривалість нарахування амортизації за об’єктами основних засобів була різна. У НРБ допускалася переамортизація, а у ВНР, СРСР і ПНР – ні .

Головна особливість систем обліку і нарахування амортизації в соцкраїнах – включення її в собівартість продукції, що гарантувало утворення амортизаційного фонду незалежно від результату діяльності за той чи інший період. Причому, безпосередньо на витрати виробництв амортизацію відносили в СРСР і НРБ, в інших же соцкраїнах використовували спеціальні збірно-розподільчі рахунки (300 «Амортизаційні

відрахування для основних засобів» – у НДР, 321 «Амортизація основних засобів» – у СРСР). Витрати на капітальний ремонт при цьому включали в собівартість через бюджетно-розподільні рахунки, наприклад, Ремонтний фонд у НДР. Цей порядок не стосувався НРБ і СРСР, де капітальний ремонт фінансувався за рахунок амортизації. Створений за рахунок витрат на підприємстві амортизаційний фонд підлягав перерозподілу, у результаті якого на підприємствах Угорщини залишалося 60% утвореного фонду, у СРСР – 33%. Підприємства СРСР не перераховували амортизацію в бюджет, але відправляли до 30% амортизаційного фонду на фінансування централізованих капітальних вкладень. Підприємства НДР і НРБ повністю розпоряджалися засобами амортизаційний фонду [81, 254].

Коли вся економіка була державною, радянські економісти оцінювали роботу підприємств переважно не за якісними характеристиками (доходи, прибуток, швидкість обігу), а за кількісними. Важливим тоді був показник забезпеченості основними фондами. З часів тотальної індустріалізації невпинно нарощувати капітальні вкладення вважалося почесним обов’язком для кожного свідомого керівника держпідприємства.

Коли підприємство будувалося і з держбюджету виділялися кошти на закупівлю відповідних основних фондів, зазвичай передбачали, що, запрацювавши, воно не може знижувати питому вагу таких фондів у складі своїх коштів. Відтак поставало питання про те, яким чином компенсувати процес постійного старіння і здешевлення машин, обладнання, будівель та споруд. Бухгалтерська механіка відповіла на цей виклик шляхом формування так званого амортизаційного фонду. «Довідник бухгалтера і рахівника» 1926 року зазначав: «Вартість майна показується в балансі в постійній сумі, а тому погашення проводиться шляхом створення особливого фонду, що називається амортизаційним» [66]. Йдеться тут про «погашення» вартості об’єктів основних засобів шляхом нарахування амортизації. Видається цілком природним, що поступово зношувані засоби виробництва протягом періоду експлуатації переносять свою вартість на витрати по частинах. Але

соціалістичний облік показував не тільки витрати. Бухгалтерський алгоритм радянських часів відображення в звітності амортизації паралельно призводив ще й до штучного виникнення віртуального амортизаційного фонду. Він зростав пропорційно зносу обладнання, та одночасно на ту ж суму зменшувався розмір статутного фонду (так називалася сума коштів, вкладених державою в створення підприємства).

Коли зношені основні засоби списували, на їхнє місце мали надходити нові, на вартість яких знов збільшувався статутний фонд. Таким чином, відбувалася, так би мовити, реінкарнація соціалістичного капіталу. Старі засоби ніби перевтілювались в нові за рахунок амортизаційного фонду. Отже, вважалося, що кошти амортизаційного фонду є джерелом для відновлення основних засобів: «Амортизація основних фондів – поступове перенесення вартості основних фондів на вироблений продукт з метою відшкодування та накопичення грошових коштів для наступного повного та часткового їх відновлення <…> Вартісний знос основних фондів, що відбувається в суспільно необхідних розмірах, супроводжується створенням адекватного фонду відшкодування у вартості продукту – фонду амортизації» [46, 67]. Насправді ж у звітності одна й та ж сума перекочовувала з однієї пасивної статті балансу до іншої. Від такої вартісної міграції жодного зростання активів не відбувалося.

До 2000 року її цю облікову конструкцію ще застосовували держпідприємства. Але із введенням в дію засад міжнародних стандартів обліку навіть для них цю алогічну схему скасовано. Бухгалтери України повернулися до господарських реалій: витратив кошти – придбав обладнання, ввів його в експлуатацію – почав списувати на витрати суму придбання (через нарахування амортизації), зносилося обладнання (сума накопиченої амортизації дорівнює первинній вартості) – списав його.

Один із найавторитетніших західних фінансистів Леопольд Бернстайн [7, 260] описав ситуацію вкрай прагматично: «Процес амортизації сам по собі не призначений для того, щоб надавати грошові кошти для заміни активів.

Цієї мети може бути досягнуто тільки за допомогою фінансової політики, яка акумулює грошові фонди з особливою метою, що є на даний час». Тобто для підприємства джерелом капітальних інвестицій для придбання нових основних засобів можуть бути будь-які надходження: кредити банків, накопичений прибуток, аванси покупців, інші не заборонені законодавством реальні джерела. Амортизація ж – це не фонд-джерело, а звичайнісінькі витрати. Вона просто показує в звітності, яку частина первинної вартості основних засобів вже віднесено на витрати. Питання є риторичним для будь-якого підприємця.

Проте в Указі Президента від 7 березня 2001 року №169/2001 толерантно відображено і соцреалістично-«відновлювальний», і капіталістично-«витратний» погляди на амортизацію: «Економічна роль амортизації полягає у фактичному відшкодуванні діючих основних фондів; відповідні амортизаційні відрахування (економічна амортизація) відображають реальне знецінення основного капіталу в процесі виробництва та надання послуг і відносяться на витрати діяльності суб'єктів господарювання».

Несподіваному відродженню радянських уявлень про амортизацію сприяє і новий Господарський кодекс. Стаття 10 стверджує, що «амортизаційна політика може забезпечити процес простого відтворення основних виробничих і невиробничих фондів переважно на якісно новій техніко-технологічній основі». Стаття 75 того ж таки Господарського кодексу знов вимагає від них формування призабутого вже амортизаційного фонду «за рахунок прибутку (доходу)». Тобто держпідприємствам законом наказано негайно перетворити частину своїх витрат на фонди «відтворення» [22].

Розпорядженням Кабінету міністрів України від 2003 року було дано вказівку Мінфіну, ДПА, Держкомстату та Мінекономіки: «Прошу забезпечити, починаючи з підсумків діяльності за 2003 рік, бухгалтерський облік цільового використання амортизаційних відрахувань...». До Плану

рахунків було внесено новий забалансовий рахунок «Амортизаційні відрахування». На цьому рахунку всі підприємства країни відтепер мають відображати суми амортизації, які використовуються на капітальні інвестиції. Крім того, до форми обов'язкової фінансової звітності Мінфіном було додано розділ, де має фіксуватися інформація про використання амортвідрахувань. Показник «використання амортизаційних відрахувань» визначається «виходячи з вартості капітальних інвестицій» (крім тих, що здійснені за рахунок бюджетних, цільових асигнувань та внесків засновників). Як бачимо, урядові фінансисти вважають, що абсолютно всі підприємства здійснюють капітальні інвестиції в першу чергу за рахунок амортизації.

Цілком можливо, що підприємство визнає недоцільним продовження фондомісткого виробництва і після зносу основних фондів нові будувати не буде. Власники вправі самостійно вирішувати, коли і куди направляти наявні ресурси. У прийнятті такого рішення не буде нічого дивного. Протягом попередніх років держава цілеспрямована перешкоджала капітальним інвестиціям. Кількаразові застосування коефіцієнтів до амортизації, заборона на амортизацію, коли основні засоби вибували з експлуатації, фактично ставили підприємства, зайняті виробництвом, у невигідне положення в порівнянні зі сферою послуг або торгівлею, що не вимагають настільки об'ємних капітальних інвестицій. І чим більше був обсяг капітальних інвестицій, тим більше в підприємців було приводів про це пошкодувати.

Створення амортизаційного фонду у вигляді інструменту бюджетування поза бухгалтерським обліком може застосовуватися і зараз ким завгодно. Але недержавними підприємствами – винятково добровільно, без яких-небудь цільових обмежень.

Висновки до розділу 1

1. У процесі експлуатації необоротні активи поступово втрачають свої споживчі властивості як в результаті фізичного впливу на засоби праці, так і в результаті науково-технічного прогресу.

Вважаємо, що найкраще розкриває природу та зміст поняття «амортизація» наступне визначення: амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення його вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення.

Це визначення дає уявлення про фази кругообігу основних засобів, якими є знос, амортизація та відшкодування. Знос та амортизація відбуваються в процесі виробничого використання активів, а відшкодування – в результаті їх створення і відновлення.

На нашу думку, амортизація повинна виконувати двоєдину функцію: відображати реальні затрати засобів праці на виробництво продукції і її відшкодовувати авансовані вкладення в основні засоби. Призначення амортизації – облік затрат. Всі інші функції їй не властиві.

2. У сучасній практиці організації бухгалтерського обліку на підприємствах України амортизаційні відрахування розглядають як витрати, що нічим не відрізняються від інших видів витрат. Саме по собі нарахування амортизації не означає акумулювання коштів, а лише показує, яка сума зношених необігових активів перенесена на новостворену продукцію. Амортизаційні витрати на підприємстві є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації продукції – джерелом фінансування інвестицій підприємства.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Методико-організаційні аспекти нарахування амортизації основних засобів

У світовій практиці підприємства використовують десятки методів нарахування амортизації. Проте, не дивлячись на їхнє розмаїття, ціллю кожного окремого методу є систематичний і раціональний розподіл купівельної вартості об’єкта основних засобів протягом усіх майбутніх періодів його корисного використання. В Україні згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» для нарахування амортизації основних засобів застосовують п’ять методів [68] (рис. 2.1).

Рис. 2.1. Методи нарахування амортизації основних засобів згідно П(С)БО 7 Основні засоби»

Кожен з методів дає змогу виконати призначення амортизації основних засобів: систематично та раціонально розподілити вартість об’єкта протягом

періодів його корисного використання. Проте кожен метод дозволяє визнати витратами того чи іншого поточного періоду різні частини амортизованої вартості об'єкта. Вартість, що амортизується, відповідно до П(С)БО 7 визначається як первісна чи переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

За своєю суттю ліквідаційна вартість є межею, після досягнення якої використовувати об'єкт недоцільно або неефективно, – але тільки на думку конкретного підприємства. Амортизуються основні засоби до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості. При цьому байдуже, який метод амортизації обере підприємство: воно мусить при зарахуванні на баланс об'єкта основних засобів, а також інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів визначити його ліквідаційну вартість.

Ліквідаційна вартість визначається підприємством за кожним об'єктом окремо при зарахуванні його на баланс за умови відповідності критеріям активу підприємства. Жодних законодавчих критеріїв або орієнтирів щодо цього питання немає. Підприємство на свій розсуд визначає суму, яку в майбутньому, на його думку, зможе отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за мінусом витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією).

На досліджуваному підприємстві, як правило, встановлюю нульову ліквідаційну вартість для всіх об'єктів. Така ситуація, на наш погляд, може трактуватися податковими інспекторами як помилка в розрахунку амортизації (її завищення), якщо ліквідаційну вартість на рівні нуля встановили безпідставно.

Завищення амортизації зменшує залишкову вартість основних засобів, що у свою чергу при їх реалізації зменшує базу оподаткування ПДВ (рис.

2.2). Адже база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижчою, ніж залишкова вартість за даними бухобліку [67].

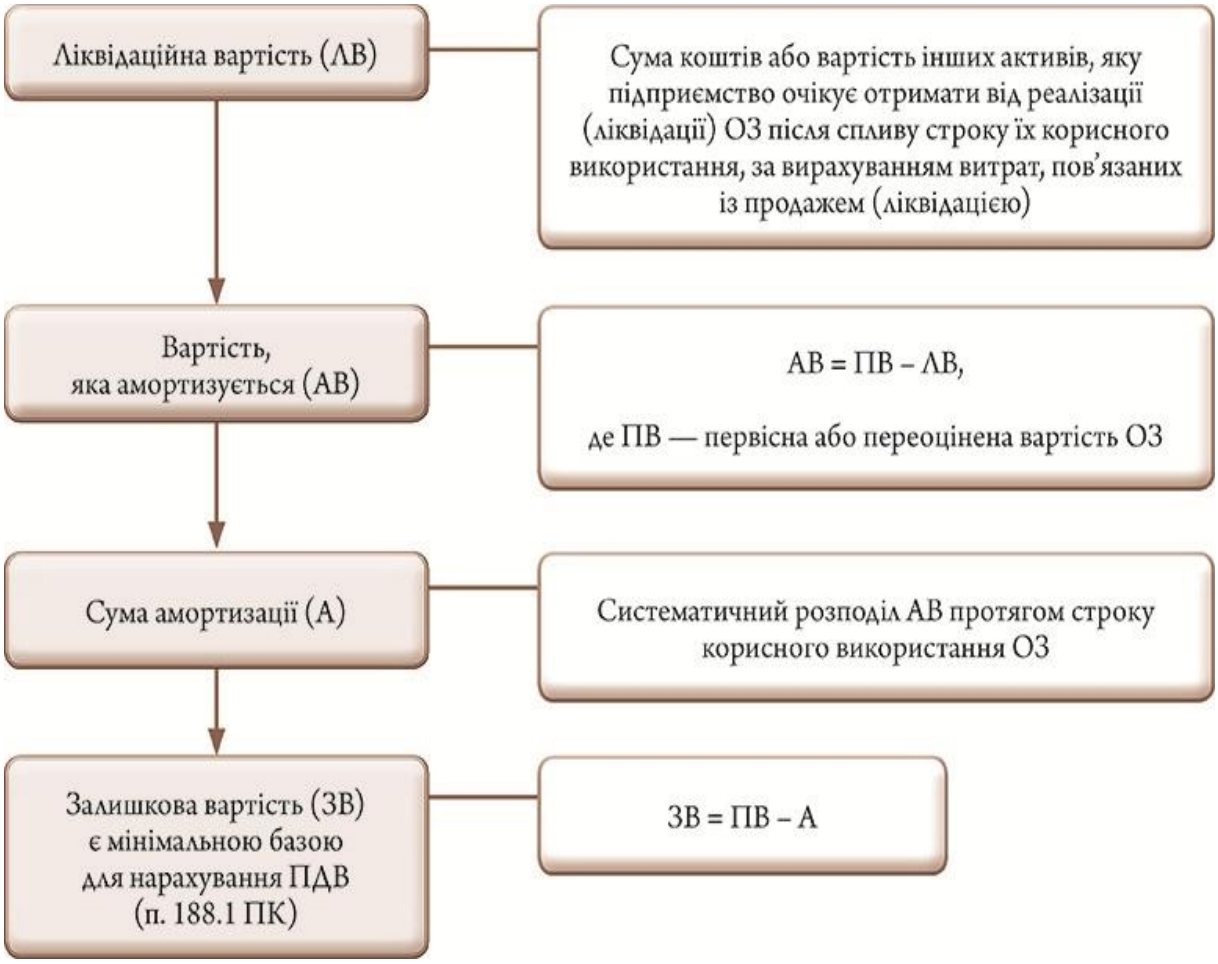

Рис. 2.2. Вплив ліквідаційної вартості на суму амортизації

Прямолінійний метод застосовується в промисловості майже всіх зарубіжних країн. Перевагами цього методу є простота використання, наглядність та об'єктивність. За цим методом річну суму амортизації визначають діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта – строк його корисної експлуатації [68]. Річну суму амортизації за цим методом визначити також шляхом множення річної норми амортизації на вартість об'єкта, що амортизується (табл. 1.1).

Місячну суму амортизації визначають шляхом ділення річної суми амортизації на 12.

Для того, щоб наочніше показати порядок нарахування амортизації за різними методами і відмінності між ними, проведемо розрахунок амортизації комп'ютера усіма методами запропонованими П(С)БО 7.

Таблиця 2.1

Методи нарахування амортизації основних засобів

Метод	Характеристика	Формула
Прямолінійний метод	Характерна постійна щорічна норма амортизації. Нарахування здійснюють однаковими річними сумами, що відповідає прямолінійному накопиченню амортизаційних відрахувань.	РНА=100%:n (2.1) де РНА – річна норма амортизації; n – термін корисного використання об'єкта амортизації. РСА=АВхРНА (2.2) де РСА – річна сума амортизації; АВ – вартість, що амортизується
Методи прискореного нарахування амортизації		
Кумулятивний метод	Річну суму амортизації визначають як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.	$К_к=n_{зал}:n_{сум}$ (2.3) де $К_к$ – кумулятивний коефіцієнт; $n_{зал}$ – кількість років, які залишилися до кінця терміну корисного використання об'єкта амортизації; $n_{сум}$ - сума кількості років корисного використання об'єкта. Суму кількості років корисного використання розрахувують так: $\sum n_в = \frac{(n+1)\times n}{2}$ (2.4)
Метод зменшення залишкової вартості	за цим методом річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.	$Н_а = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}}\right) x100\%$ (2.5) де РНА – річна норма амортизації; n – кількість років корисного використання; ЛВ – ліквідаційна вартість; ПВ – первісна вартість.
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, що обчислюється, виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється.	РНА=100%:nx2 (2.6) де РНА – річна норма амортизації; n – термін корисного використання об'єкта амортизації. РСА= З(П)ВхРНА (2.7) де РСА – річна сума амортизації; З(П)В – залишкова вартості об'єкта на початок звітного року або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації.
Виробничий метод	Місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів	

Первісна вартість комп'ютера – 11000 грн. Ліквідаційна вартість – 1000 грн. Термін експлуатації – 5 років. Дата введення в експлуатацію 3 липня 2014 року.

За умови використання прямолінійного методу річна норма амортизації протягом усього терміну корисного використання буде незмінною, відповідно не будуть мінятись річна і місячна суми амортизації (за умови незмінності первісної вартості) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Розрахунок амортизації прямолінійним методом

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2014 рік	(10000 х 0,2)/12х5 = 833	833/5= 167	11000 – 833 = 10167
2015 рік	10000 х 0,2 = 2000	2000 : 12 = 167	10167 – 2000 = 8167
2016 рік	10000 х 0,2 = 2000	2000 : 12 = 167	8167 – 2000 = 6167
2017 рік	10000 х 0,2 = 2000	2000 : 12 = 167	6167 – 2000 = 4167
2018 рік	10000 х 0,2 = 2000	2000 : 12 = 167	4167 – 2000 = 2167
2019 рік (7 місяців)	2167-1000 = 1167	167 (останній місяць: 1167 –167х6 = 165)	1000

Як видно з таблиці 2.2 на кінець 2019 року використання залишкова вартість об'єкта дорівнюватиме його ліквідаційній вартості (1000 грн.).

Переваги прямолінійного методу:

- рівномірність;
- стабільність;
- пропорційність нарахування амортизації та віднесення її на собівартість; простота і точність розрахунків.

Цей метод доцільно використовувати для тих об'єктів, які в процесі корисного використання зношуються рівномірно.

Основним недоліком цього методу є те, що пропорційний метод нарахування амортизації не враховує завантаження основних засобів в часі. Тому, на нашу думку, амортизаційні норми для основних засобів з різною змінністю їх завантаження необхідно корегувати з врахуванням допоміжних коефіцієнтів. Окрім того, не враховується моральний знос і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби об'єктів.

Роль амортизації посилюється із застосуванням методів прискореної амортизації, які дають можливість списувати на витрати більшу частку вартості основного капіталу протягом перших років його служби. Доцільність методів прискореної амортизації можна пояснити такими причинами:

– найінтенсивніше основні фонди використовують в перші роки їх експлуатації, коли воно фізично і морально нові;

– швидше накопичуються кошти для заміни амортизованого об’єкта основних засобів.

Прямолінійний метод теж може бути методом прискореної амортизації, коли прискорення відбувається за рахунок скорочення нормативного строку експлуатації.

Найпоширенішим методом прискореної амортизації є кумулятивний метод (метод кількості (цифр) років). У цьому методі в ролі річної норми амортизації виступає кумулятивний коефіцієнт.

Розрахуємо кумулятивний коефіцієнт для кожного з п’яти років нарахування амортизації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Розрахунок амортизації кумулятивним методом

Період	**Річна сума амортизації, грн.**	**Сума амортизації на місяць, грн.**	**Залишкова вартість об’єкта, грн.**
	1	2	3
2014 рік (5 місяців)	(10000 х 5/15)х5/12 = 1389	1389/5= 278	11000 –1389 = 9611
2015 рік: 7 місяців 5 місяців	(10000 х 5/15)х7/12 = 1944 (10000 х 4/15)х5/12 = 1111	1944/7= 278 1111/5=222	9611–1944–1111 = 6556
2016 рік: 7 місяців 5 місяців	(10000 х 4/15)х7/12 = 1556 (10000 х 3/15)х5/12 = 833	1556/7 =222 833/5=167	6556 –1556 –833 = 4167
2017 рік: 7 місяців 5 місяців	(10000 х 3/15)х7/12 = 1167 (10000 х 2/15)х5/12 =556	1167/7= 167 556/5=111	4167 –1167 – 556 = 2444
2018 рік: 7 місяців 5 місяців	(10000 х 2/15)х7/12 =778 (10000 х 1/15)х5/12 =278	778/7= 111 278/5= 56	2444 –778 – 278 = =1388
2019рік: 7 місяців	1388 – 1000 = 388	388/7 =55	1000

Для нашого прикладу сума кількості років корисного використання об’єкта $n_{сум}$ =1+2+3+4+5= 15.

Як видно з таблиці 2.3 залишкова вартість комп'ютера у 2019 році корисного використання об'єкта дорівнює його ліквідаційній вартості.

Річна норма амортизації за методом зменшення залишкової вартості становитиме :

$$РНА = (1 - \sqrt[5]{1000 : 11000}) \times 100\% = 38\%.$$

Розрахунок річної і місячної сум амортизації покажемо в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Розрахунок амортизації методом зменшення залишкової вартості

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2014 рік (5 місяців)	(11000х0,38)х5/12=1742	1742/5=348	11000–1742 = 9258
2015 рік	9258 х 0,38 = 3518	3518 /12= 293	9258 –3518= 5740
2016 рік	5740 х 0,38 = 2181	2181/12= 182	5740 – 2181 = 3559
2017 рік	3559 х 0,38 = 1352	1352/12= 113	3559 – 1352 = 2207
2018 рік	2207х0,38 = 839	839/ 12 = 70	2207–839 = 1368
2019 рік	1368 –1000= 368	368/7=53	1000

Із наведеного розрахунку стає зрозумілим, що залишкова вартість після п'яти років амортизації практично дорівнює визначеній ліквідаційній вартості (1000 грн.).

Таблиця 2.5

Розрахунок норми амортизації

при методі зменшення залишкової вартості

Ліквідаційна вартість (у % до первісної)	Термін експлуатації (років)						
	2	3	4	5	6	7	10
1	90%	78%	68%	60%	53%	48%	37%
2	86%	73%	62%	54%	48%	43%	31%
5	78%	63%	53%	45%	39%	35%	26%
10	68%	53%	44%	37%	32%	28%	21%

Незважаючи на складне формулювання розрахунку, воно зводиться до визначення процентної норми амортизації. У таблиці 2.5 наведено норми амортизації для терміну експлуатації 2 – 7 і 10 років при частці ліквідаційної вартості в сумі первісної вартості 1, 2, 5 і 10 відсотків.

При методі прискореного зменшення залишкової вартості норма амортизації 20% подвоюється і становитиме 40%. Розрахунок амортизації показано в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Розрахунок амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
	1	2	3
2014 рік	(11000 х 0,4) х5/12= 1833	1833/5= 3667	11000 – 1833 = 9167
2015 рік	91667 х 0,4 = 3667	3667/12 = 306	9167–3667 =5500
2016 рік	5500 х 0,4 =2200	2200/ 12 = 183	5500– 2200 = 3300
2017 рік	3300 х 0,4 = 1320	1320/ 12 = 110	3300–1320=1980
2018 рік	1980х0,4 = 792	792/12 = 66	1980–792 = 1188
2019 рік	1188–1000 = 188	188/7= 27	1000

У визначенні порядку нарахування амортизації П(С)БО 7 вимагає на норму амортизації множити первісну чи залишкову вартість. Проте в разі додержання такого порядку розрахунку амортизації по закінченню експлуатації об'єкта сума нарахованої за час його експлуатації амортизації не дорівнюватиме його вартості, що амортизується. Тому на останньому році експлуатації об'єкта річну суму амортизації пропонується визначати шляхом віднімання ліквідаційної вартості від залишкової [91, 48].

Виробничий метод амортизації досить простий у розрахунках і може бути визнаний найточнішим. Суми нарахованої амортизації майже повністю відповідають фактичному зносу об'єктів у процесі їх корисного використання.

Чим більше виробляється продукції (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду часу, тим більше нарахування амортизації і в остаточному підсумку, якщо підприємству вдасться виробити запланований по даному об'єкту обсяг продукції (робіт, послуг), то сума нарахованої амортизації стане такою, що дорівнює вартості, яка амортизується.

Визначення місячної суми шляхом ділення річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації визначається на основі фактично виробленої продукції (робіт, послуг) за місяць.

Використовувати цей метод доцільно лише в тому випадку, коли заздалегідь можна визначити обсяг діяльності (послуг).

Всі описані вище методи як за назвою, так і за суттю аналогічні до методів, що використовуються в світовій практиці.

Наведемо порівняльні діаграми, які ілюструють результати розрахунку сум амортизаційних відрахувань (рис. 2.3) і зміну залишкової вартості об’єкта (рис. 2.4). Із наведених розрахунків та ілюстрацій виразно видно відмінність методів амортизації. Який вибирати залежить від мети, яку ставить перед собою керівництво підприємства:

– якщо метою нарахування амортизації є якнайшвидше списання основних засобів (нематеріальних активів), то доцільно обрати метод прискореного зменшення залишкової вартості;

– якщо підприємство бажає працювати з найпростішим методом то потрібно застосовувати прямолінійний метод;

– якщо потрібно нараховувати велику суму амортизації в перші роки використання об’єкта, то для цієї мети підійде використання методу зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний;

– якщо об’єкт амортизації використовується нерівномірно, в міру виробничої потреби необхідно обрати виробничий метод. Це пояснюється тим, що амортизація при цьому методі нараховується пропорційно до обсягу виготовленої об’єктом продукції. Прикладом може бути амортизація технологічного обладнання сезонних виробництв (заготівельні підприємства, цукрові заводи тощо) або виробництв з неритмічним характером діяльності, що характерно для багатьох великих підприємств України. Але при цьому необхідна впевненість у тому, що моральний знос таких об’єктів не випереджатиме фізичний знос.

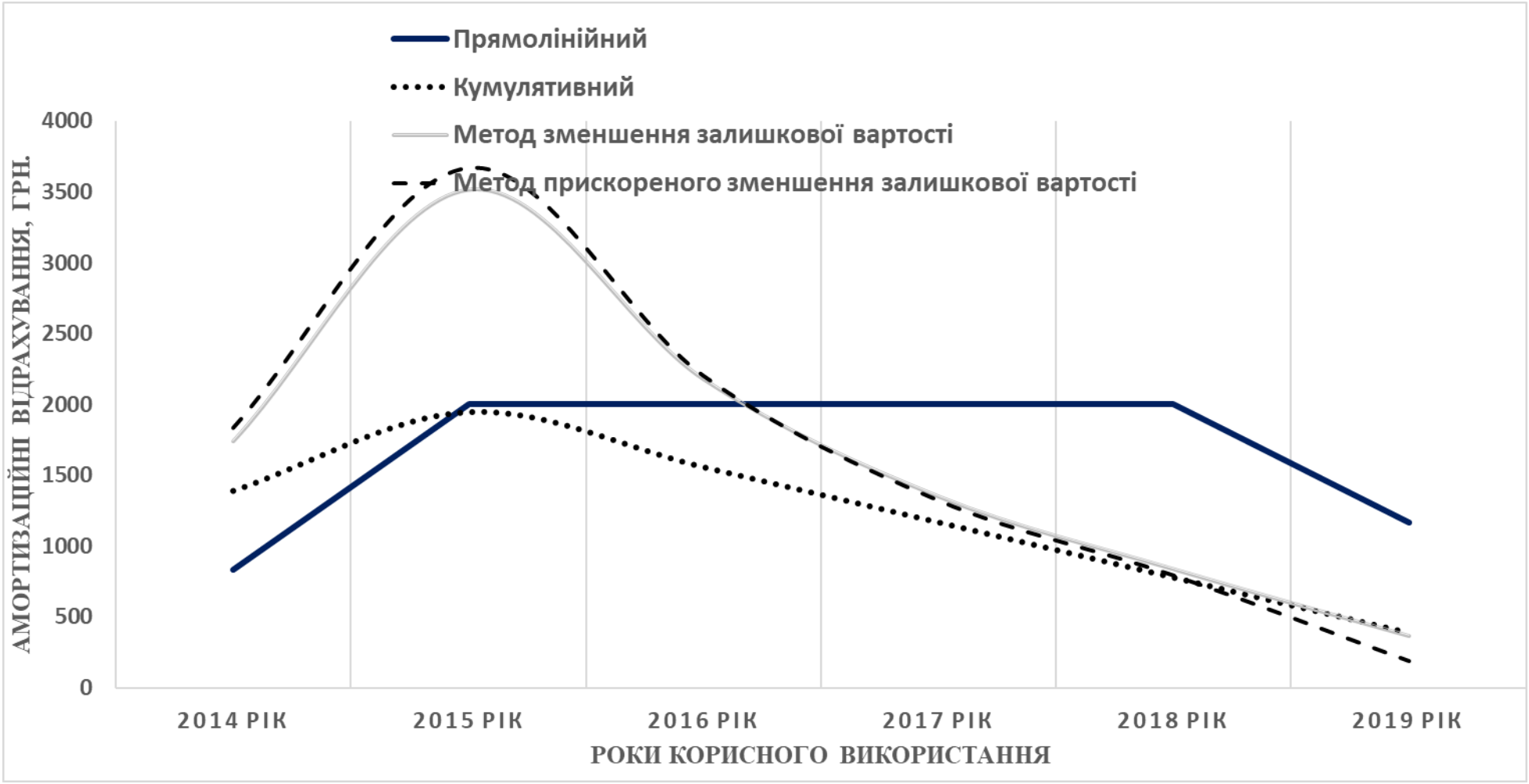

Рис. 2.3. Зміна сум амортизаційних відрахувань при застосуванні різних методів амортизації

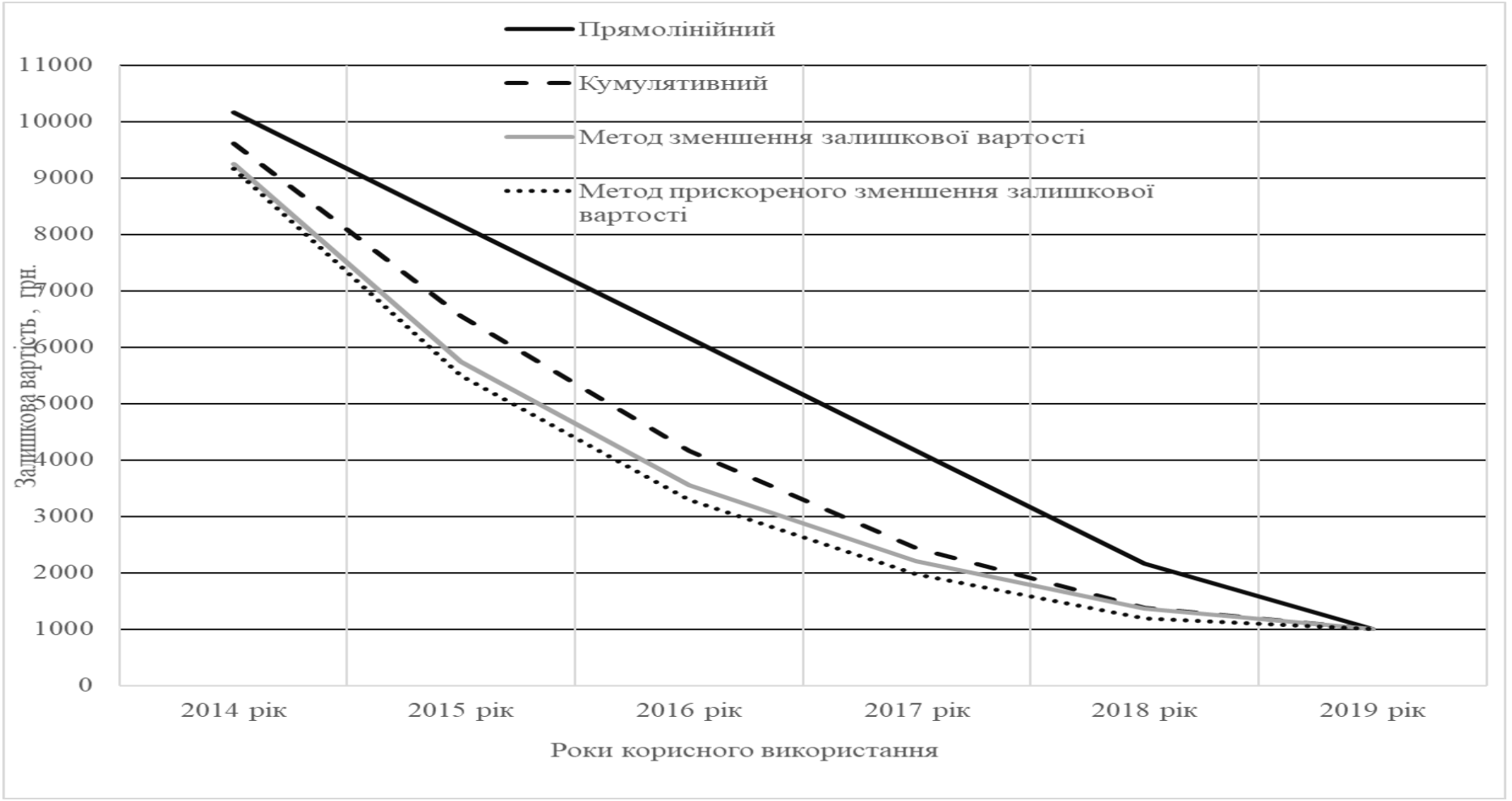

Рис. 2.4. Зміна залишкової вартості при використанні різних методів амортизації

Вибираючи найбільш економічно виправданий метод амортизації, в підсумку одержуємо об’єктивний фінансовий результат діяльності підприємства, що є однієї з основних задач бухгалтерського обліку.

Метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації проводять щомісяця. Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому об’єкт основних засобів став придатним для корисного використання [68]. Проте при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації починається з дати, що настає за датою, на яку об’єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Підприємство може переглянути як строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів, так і метод амортизації:

– відповідно до ПБО 7 строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання. При цьому амортизація об’єкта основних засобів нараховується виходячи з нового строку корисного використання починаючи з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання [68];

– відповідно до П(С)БО 7 метод амортизації об’єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання [68]. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об’єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Однак при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об’єкта основних засобів.

Якщо ж об’єкт введено в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації, то нарахування амортизації поновлюється починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об’єкта в експлуатацію [50].

Сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів [68], при цьому знос основних засобів – сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання. Окрім того, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів установлюють, що сума нарахованої амортизації відображається не лише за дебетом рахунків обліку витрат діяльності та виробництва, а й за дебетом рахунків обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації).

Як встановлено у Податковому кодексі, основними засобами визнаються матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом, та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

У Податковому кодексі зазначений перелік уточнено та доповнено такими видами витрат, як:

- витрати на придбання довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;
- сума переоцінки вартості основних засобів;
- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів [67].

Серед принципово нових видів витрат, які не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період передбачено витрати платника податку на ліквідацію основних засобів.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Термін «невиробничі основні засоби», «невиробничі нематеріальні активи» означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку».

Класифікаційний перелік груп основних засобів та інших необоротних активів у Податковому кодексі (табл. 2.7) майже повністю дублює відповідні положення П(С)БО 7. Однак до цього переліку не віднесені, зокрема, незавершені капітальні інвестиції.

На основні засоби 1 і 13 групи амортизація не нараховується.

Таблиця 2.7

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Група основних засобів	Мінімальний строк корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов`язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої	20
група 4 - машини та обладнання з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов`язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов`язані з ними комп`ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті та / або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи , комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення і засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі мобільні), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	15
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	17

Податковим кодексом встановлено, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійний – застосовується для об`єктів груп 9, 12, 14, 15.

2) зменшення залишкової вартості;

3) прискореного зменшення залишкової вартості - застосовується тільки при нарахуванні амортизації об`єктів основних засобів, що входять до групи 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

4) кумулятивний;

Податковий кодекс України не передбачає застосування виробничого методу нарахування амортизації.

Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності.

Тобто у податковому обліку та бухгалтерському обліку будуть застосовуватись однакові методи нарахування амортизації.

Досліджуване підприємство облік основних засобів, зокрема, облік зносу основних засобів веде автоматизовано за допомогою виконаної на замовлення програми, яка так і називається: «Облік основних засобів». Програма дозволяє вести облік наявності, надходження та вибуття основних засобів. Облік основних засобів здійснюється за групами, інвентарними номерами, підрозділами підприємства та матеріально-відповідальними особами. Також передбачено інвентаризацію, автоматичний розрахунок переоцінки та амортизації основних засобів.

Аналітичний облік зносу основних засобів на підприємстві ведуть в електронних інвентарних картках (рис. 2.5).

На закладці картки «Знос бухгалтерський» вказана: початкова вартість – вираховуються автоматично (користувачем не заповнюються); початковий знос; знос; дата вводу в експлуатацію; вид розрахунку (вибирається зі списку); строк служби; місячна норма амортизації (заповнюється, якщо потрібно для настройок даної облікової моделі); ознака «не амортизується в бухгалтерському обліку» вказується, якщо основний засіб не амортизується в бухгалтерському обліку (наприклад, він знаходиться на складі); бухгалтерський рахунок основних засобів (вибирається зі списку); бухгалтерський рахунок витрат (вибирається зі списку); стаття витрат.

ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОСНОВНОГО ЗАСОБУ									
	Група		2	**Група ОЗ**		**Група верхнього рівня**		**Група ОЗ**	
Інвентарний номер		20568				**Номер картки**		**Штриховий код**	
		Назва		**Автовишка ГАЗ 52-57**		**08-79 КИН**			
Розташування ОЗ				**Транспортна дільниця**					
Знос бухгалтерський		**Знос податковий**		**Додаткові реквізити**		**Рух**		**Компоненти**	**Додаткові реквізити**
Вартість						**Амортизація**			
Початкова вартість		3478000,00				**Вид розрахунку**		**2 група ОЗ**	
Початковий знос		3478000,00				**Строк служби, років**			
Знос		3478000,00				**Місячна норма амортизації, %**		**1,56**	
Залишкова вартість		3478000,00				**Не амортизується в бухгалтерському обліку**			
Дата вводу в експлуатацію		04.01.2019				**Прискорена амортизація**			
Бухгалтерський рахунок ОЗ		_				**10.105**	**Транспортні засоби**		
Бухгалтерський рахунок зносу		_				**13.1315**	**Знос транспортних засобів**		
Бухгалтерський рахунок витрат		_				**91.910**	**Загально виробничі витрати**		
Стаття		_							

Рис. 2.5. Інвентарна картка основного засобу

Розрахувати знос основних засобів на основі даної програми можна двома способами:

1. У папках первинних документів тих центрів відповідальності, де є основні засоби, створити первинний документ «Акт нарахування зносу». У цьому документі перелічити всі основні засоби, які рахуються за даним центром відповідальності. Провести документ.

2. У папці первинних документів «Амортизація» створити первинний документ на нарахування зносу». Провести його.

Другий шлях доцільно вибрати, коли підприємство має багато центрів відповідальності (матеріально-відповідальних осіб у підрозділах) або/та багато основних засобів.

Первинними документами обліку зносу основних засобів на підприємстві служать «Наказ на нарахування амортизації» та «Наказ на нарахування зносу». «Наказ на нарахування амортизації» дозволяє автоматично створити документи «Акт нарахування амортизації» для кожного центру відповідальності (матеріально-відповідальної особи у підрозділах), що забезпечує контроль створення документів для кожного центру відповідальності (матеріально-відповідальної особи у підрозділі).

При проведенні документу «Наказ на нарахування зносу основних засобів» створюються документи «Наказ на нарахування зносу» для тієї кількості місяців, починаючи з к точного, яка вказана в настройках для даного типу первинного документу («Наказу»).

Узагальнюючим регістром обліку зносу основних засобів на підприємстві служить відомість нарахування амортизації. Вона дозволяє отримати інформацію за період щодо нарахування амортизації.

У прикладі, представленому на рисунку 2.6, буде видана відомість нарахування бухгалтерського зносу за січень поточного року за всіма підрозділами, за всіх матеріально-відповідальними особами, за всіма групами та об’єктами.

Нарахування амортизації за період		_		x
За період	січень			
Облік	бухгалтерський			
Підрозділ				
Місце розташування				
Відповідальний				
Група, підгрупа або позиція	.....			
Вид звіту:	за об’єктами			
	за об’єктами			
	за місцями розташування			
	За місцями розташування та групами			
	За групами			

Рис. 2.6. Відомість нарахування амортизації

Для видачі відомості амортизації за конкретній матеріально-відповідальною особою необхідно вибрати її зі списку. Також можна вказати конкретну групу основних засобів, підгрупу або конкретний екземпляр основного засобу. Можна видавати відомість нарахування амортизації за:

1) об’єктами;

2) місцями розташування;

3) місцями розташування та групами;

4) групами основних засобів.

Звіт «За об’єктами» дозволяє отримати перелік об’єктів, відсортований за інвентарними номерами та згрупований за групами основних засобів. Вид звіту «За місцями розташування» дозволяє отримати інформацію, яка згрупована за центрами відповідальності (місцями розташування або матеріально-відповідальними особами).

Вид звіту «За групами» дозволяє отримати інформацію, яка згрупована за групами основних засобів. Причому, в цьому випадку видається загальна сума по групі основних засобів.

2.2. Нарахування та облік амортизації інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів

Інші необоротні матеріальні активи у балансі відносяться до основних засобів підприємства. Отже, їм властиві всі принципи обліку, викладені у П(С)БО 7 (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Характеристика малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА)

Характеристика	МНМА відповідно до П(С)БО	МНМА у ПКУ
Очікуваний строк корисного використання	більше року, або операційного циклу, якщо він довше року	очікуваний строк корисного використання (експлуатації) з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
Вартісний критерій	вартістю не більше критерію, встановленого наказом про облікову політику. Тобто вартісний критерій для необоротних активів, які потрапляють до МНМА, підприємство встановлює самостійно. Якщо підприємство в наказі про облікову політику не встановило критерію для МНМА, то фактично у підприємства не буде об'єктів, які б потрапляли до цієї групи. При порівнянні з вартісним критерієм для МНМА беруть первісну вартість, а не ціну придбання	вартістю не більше 6000 грн. Тобто вартісний критерій встановлено ПКУ. При порівнянні з вартісним критерієм для МНМА беруть первісну вартість, а не ціну придбання
Господарська /негосподарська діяльність	не важливо для яких цілей використовується об'єкт.	в податковому обліку лише активи, що призначаються для використання у господарській діяльності можуть потрапити до «податкових» МНМА
Приналежність до основних засобів	МНМА – є основними засобами, адже це одна з груп основних засобів за	МНМА в податковому обліку не є основними засобами
Субрахунок обліку / група	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» група	група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи

У бухгалтерському обліку при зарахуванні активу на баланс аналізується очікуваний строк корисного використання (без урахування вартості). Якщо він менше року, то цей актив відноситься до запасів (навіть якщо вартість об'єкта

перевищує 6000 грн). Якщо ж цей термін більше року, то це необоротні матеріальні активи. Другий критерій дозволяє розділити необоротні матеріальні активи на основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи. Цей критерій – вартісний і визначається підприємством самостійно.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби», призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», зокрема субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Кожній групі інших необоротних матеріальних активів відповідає окремий субрахунок. За цим рахунком ведуться такі субрахунки:

– «Бібліотечні фонди» – на цьому субрахунку ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів;

– «Малоцінні необоротні матеріальні активи» – тут відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більший ніж один рік, зокрема спеціальних інструментів і пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів;

– «Тимчасові (нетитульні) споруди» – ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд;

– «Природні ресурси» – на цьому субрахунку ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для видобутку (нафти, газу тощо);

– «Інвентарна тара» – ведеться облік наявності та руху інвентарної тари;

– «Предмети прокату» – ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат;

– «Інші необоротні матеріальні активи» – ведеться облік наявності та руху активів, які не обліковуються на попередніх субрахунках.

У процесі використання предметів, що входять до складу інших необоротних матеріальних активів, економічні вигоди, втілені в них, витрачаються підприємством, у результаті чого зменшується їх балансова вартість. Це відображають шляхом нарахування амортизації.

На підставі П(С)БО 7 амортизацію інших необоротних матеріальних активів нараховують з використанням прямолінійного або виробничого методів. Окрім цього, амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, можна нараховувати в першому місяці використання об’єктів у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об’єкта 100% його вартості. Така ж методика передбачена й у Податковому кодексі.

Зауважимо, що в П(С)БО 7 йде мова саме про первісну вартість. Тобто, національний стандарт не передбачає встановлення ліквідаційної вартості для таких активів. Хоча якщо є впевненість у можливій реалізації активу або його решток після закінчення експлуатації, на нашу думку, відобразити ліквідаційну вартість не буде помилкою.

Для оформлення розрахунку сум амортизації основних засобів використовують Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів. На підставі заповнених первинних документів відображають амортизацію на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Об'єктів виробничого призначення	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
2	Об'єктів загально-господарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	
3	Об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	
4	Об'єктів житлово-комунального призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	

Згідно з ПБ(С)О 8 нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Об’єктом амортизації у бухгалтерському обліку є первісна (переоцінена)

вартість об'єкта нематеріальних активів за вирахуванням його ліквідаційної вартості [50].

Відповідно до П(С)БО 8 нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Згідно з П(С)БО 8 при визначенні строку корисного використання об’єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріальних активів підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріальних активів від строку корисного використання інших активів підприємства [69].

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (табл. 2.10).

Згідно з Податковим кодексом, якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріальних активів не встановлено, такий строк корисного використання визначає підприємство самостійно, але не менше двох та більше 10 років.

Таблиця 2.10

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів, установлені в Податковому кодексі [67]

Групи нематеріальних активів	Строк дії права користування
Група 1 — права користування природними ресурсами (право користування надрами іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 — права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	
Група 3 — права на комерційні позначення (права на торгові марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	
Група 4 — права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5 — авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як два роки
Група 6 — інші НМА (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

У бухгалтерському обліку права на провадження діяльності, які засвідчуються, наприклад, ліцензіями, виданими на необмежений строк амортизувати не доцільно. Це пояснюється тим, що, по-перше, такими правами можна користуватися необмежений строк, тому з економічної точки зору їх амортизація є сумнівною. По-друге, норму П(С)БО 8 щодо застосування у бухгалтерському обліку строків корисного використання нематеріальних активів, установлених податковим законодавством, можна тлумачити так, що вона поширюється лише на ті нематеріальних активів, які підлягають амортизації у бухгалтерському обліку (тобто якщо певний НМА дозволено амортизувати у бухгалтерському обліку, то лише тоді нарахування його

амортизації у бухгалтерському обліку підприємство може застосовувати відповідні строки корисного використання, встановлені податковим законодавством). По-третє, для підприємства може бути вигідним, коли права на провадження діяльності, які засвідчуються ліцензіями, виданими на необмежений строк, не амортизуються у бухгалтерському обліку, але відповідно до Податкового кодексу на них нараховується амортизація.

Відповідно до П(С)БО 8 нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому нематеріальні активи уведено в господарський оборот. Проте при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації починається з дати, що настає за датою введення об’єкта нематеріальних активів у господарський оборот.

Введення в господарський оборот об'єктів інтелектуальної власності, їх інвентаризація, виведення (списання) з господарського обороту та ведення аналітичного обліку оформлюють типовими формами первинного обліку, об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів [67]. Зауважимо, що сума амортизації не обов'язково визнається у складі витрат саме в тому періоді, в якому відбулося її нарахування.

Суму нарахованої у бухгалтерському обліку амортизації відображають не лише за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, а й, наприклад, за дебетом рахунків обліку витрат виробництва, внаслідок чого такі суми амортизації можуть капіталізуватися та враховуватися, зокрема, у собівартості готової продукції, яка поки що зберігається на складі підприємства. Наприклад, якщо використання об'єкта нематеріальних активів пов’язано з виробництвом продукції, то амортизація відображається за дебетом рахунків 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати».

При використанні об’єктів нематеріальних активів загальногосподарського призначення сума нарахованої амортизації відображають за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати». Якщо об’єкт

нематеріальних активів використовують для цілей збуту (продажу) товарів, то підприємство суму нарахованої амортизації відображає за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут». При використанні об'єкта нематеріальних активів на об’єктах житлово-комунального та соціально-культурного призначення підприємства сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Отже, при нарахуванні амортизації нематеріальних активів слід враховувати, з якою метою використовується відповідний об’єкт. При цьому сума накопиченої амортизації відображають за кредитом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Слід також врахувати, що згідно з Інструкцією № 291 на суму нарахованої амортизації необоротних активів (у тому числі об’єктів нематеріальних активів) відбувається збільшення залишку на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування». Залишок на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» зменшується на суму використаної на капітальні інвестиції амортизації.

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття нематеріальних активів [69].

2.3. Проблеми нарахування й обліку амортизації необоротних активів та шляхи їх розв’язання

Амортизація – це інструмент, ефективне використання якого може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на залучення нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання, зайнятих в процесі виробництва конкурентоздатних товарів. При цьому не можна заперечувати, що амортизація являє собою одну із форм фінансового регулювання для подальшого відновлення основних засобів. По суті – це

частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей. Крім того, амортизація виступає як інструмент податкової політики, оскільки амортизаційні відрахування враховуються при розрахунку податку на прибуток підприємства та їх розмір вливає на величину податкових утримань, в результаті, всі ці показники знаходяться в тісному взаємозв'язку та взаємодії. Однак в умовах недостатнього методичного забезпечення, постійного доопрацювання нормативної бази та відсутності практичних напрацювань існує низка невирішених питань, що призводить до проблем при формуванні амортизаційної політики. До таких проблем можна зарахувати: – розбіжність між визначенням амортизації та функцій, які вона виконує; – визначення термінів використання основних засобів; – вибір методів амортизації основних засобів .

З позиції Податкового кодексу України [67] амортизацією вважається звільнення від оподаткування частини прибутку на суму розрахованої амортизації. Таким чином, підприємство «економить» на податку на прибуток, оскільки із зростанням суми амортизації зменшується прибуток підприємства. Таку економію, ще називають «податковим щитом підприємства».

До введення в дію Податкового кодексу України на підприємствах паралельно існували дві системи амортизації: бухгалтерська і податкова. Для усунення цих суперечностей і вдосконалення амортизаційної політики підприємств був прийнятий Податковий кодекс України, за яким передбачено відмову від колишнього підходу до нарахування амортизації [67]. Головними нововведеннями є те, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, які відповідають методам вказаним в П(С)БО 7 та поділ всієї сукупності основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування на 16 груп. На сьогоднішній день бухгалтерські методи нарахування амортизації залишились чинними з певними поправками та уточненнями, а податковий метод втратив свою чинність.

Від інших елементів витрат підприємств амортизаційні відрахування відрізняються тим, що прибуток вони зменшують, але реального витрачання

коштів у поточному звітному періоді не здійснюється. Саме тому, хоча питома вага витрат на амортизацію у загальній сумі витрат підприємств у цілому по країні незначна, податкові органи докладають зусилля до мінімізації розміру амортизаційних відрахувань.

Аналізуючи введений в дію Податкового кодекс [67], можна зробити висновок, що запропонований в ньому порядок визначення амортизації необоротних активів максимально враховує вимоги міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначені в кодексі групи основних засобів відповідають таким групам у бухгалтерському обліку (і відповідним субрахункам); порядок визначення первісної вартості основних засобів, терміни початку і завершення нарахування амортизації та методи її нарахування також відповідають бухгалтерському обліку.

Не підпадають під визначення основних засобів у Податкому кодексі земля, незавершені капітальні інвестиції, автомобільні дороги загального користування, бібліотечні й архівні фонди. Тобто податкову амортизацію за такими об’єктами не нараховують.

Треба враховувати, що мета визначення витрат і доходів для оподаткування відрізняється від мети бухгалтерського обліку: якщо бухгалтерський облік повинен дати об’єктивну оцінку діяльності підприємства, то податкові правила мають на меті поповнення бюджету і недопущення зловживань. Бажаною є, звичайно, й максимальна чіткість правил оподаткування, чого в нашій країні не було досягнуто. Тому визначення мінімально допустимих строків амортизації для всіх груп основних засобів в Податковому кодексі дає можливість застосовувати бухгалтерські методи нарахування амортизації, не порушуючи завдань оподаткування.

Отже, на законодавчому рівні амортизація вважається інструментом для розрахунку компенсації втраченої частини вартості основних засобів. Це говорить про те, що у поняття «амортизація» закладено економічний аспект. Процес амортизації можна також розглядати з іншої сторони – фінансової. З цієї точки зору, амортизація є інструментом, ефективне використання якого

може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на впровадження нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання. Фактично, це частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей з метою відновлення активу у майбутньому. В цьому випадку амортизацію можна вважати інвестиційним ресурсом. Загальні правила ведення обліку основних засобів відображені в П(С)БО 7. При обліку амортизації основних засобів необхідно також враховувати положення ПКУ, а саме ті, що стосуються мінімально допустимих строків корисного використання та методів нарахування амортизації. П(С)БО 7 визначено, що «об'єктом амортизації є вартість усіх основних засобів, крім вартості землі, природних ресурсів і капітальних інвестицій» [68]. Методами нарахування амортизації у П(С)БО та МСБО є: прямолінійний та виробничий (метод суми одиниць продукції). Проте П(С)БО ще визначає три методи: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, а МСБО включає в себе метод зменшення залишку. МСБО 16 «Основні засоби» не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку. В ньому зазначено, що головне те, щоб використовуваний метод відображав схему, за якої підприємство споживає економічну вигоду, отриману від активу [52]. У визначенні методів нарахування амортизації ПКУ посилається на П(С)БО 7, однак встановлене обмеження – у податковому обліку не можна нараховувати амортизацію за виробничим методом.

Важливим аспектом для правильного вибору амортизаційної політики є визначення ліквідаційної вартості об'єкта основного засобу. Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», ліквідаційна вартість активу – це «попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, що очікується після закінчення строку його корисної експлуатації» [52]. У П(С)БО 7 ліквідаційна вартість визначена як «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує

отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)» [68].

Отже, положення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) визначають теперішню вартість грошових потоків від вибуття основних засобів, а в П(С)БО – їх майбутню вартість. Потрібно врахувати, що вартість та час використання основних засобів є значними, тому ефект від дисконтування очікуваних майбутніх вигід ймовірно буде суттєвим. Такі розбіжності можуть бути усунені внесенням відповідних змін до П(С)БО 7. На нашу думку, сучасна система нарахування амортизації є не зовсім досконалою. Актуальною проблемою на сьогодні залишається розробка і впровадження загальної методики обліку амортизації на підприємстві. Складність розрахунку суми амортизації полягає в неможливості точно визначити розміри періодичної втрати об'єктами основних засобів частини своєї вартості залежно від їх віку та ступеня зносу. Тому не можна говорити про повну об'єктивність періодичного перенесення частки витрат на придбання основних засобів на готовий продукт, а відповідно і повернення цих витрат у складі виручки від реалізації. Амортизація основних засобів починає нараховуватися в бухгалтерському обліку з наступного місяця після введення їх в експлуатацію. Але в П(С)БО 7 зазначено, що «нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання» [68]. Не слід забувати, що придатним для корисного використання може бути і те обладнання, яке не потребує монтажу і зберігається на складі. Відповідно до міжнародних стандартів, амортизацію починають нараховувати, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну із двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу), або на дату, з якої

припиняють визнання активу. Отже, нарахування амортизації не припиняється, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва. Як бачимо, положення стандартів суттєво відрізняються щодо визначення початку і припинення нарахування амортизації. Як було вказано вище, згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. У практичній діяльності підприємств України часто зустрічаються випадки, коли основний засіб уже експлуатується, а амортизація на нього нараховуватиметься з наступного місяця. Відповідно нарахування амортизації припиняються у наступному місяці після вибуття активу. Таким чином, за національних вимог порушується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, що призведе до різної величини витрат на амортизацію відповідно до норм обох стандартів. Крім того, нормами П(С)БО 7 передбачено призупинення нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта основних засобів. Муравицька Г.В. зазначає, що «доцільність такої вимоги, особливо щодо законсервованих об'єктів, викликає сумніви. Відомо, що основні засоби технологічно розраховані на певний період свого фізичного життя. Навіть якщо актив не використовується певний час, він морально і фізично зношується і втрачає свою вартість внаслідок нових, прогресивніших та економічно ефективніших моделей, а також під впливом зовнішніх факторів» [55].

Ми погоджуємось з думкою, що призупинення нарахування амортизації об'єктів основних засобів призводить до припинення систематичного розподілу суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації, тобто порушується сама ідея амортизації. Строк корисної експлуатації активу визначають, виходячи з очікуваної корисності активу для суб'єкта господарювання. На думку Карп'як Я.С. «політика управління активами

підприємства може включати в себе їхнє вибуття після деякого визначеного часу або після споживання певної частки економічних вигід, втілених в активі. Внаслідок цього строк корисної експлуатації активу значною мірою має спиратися на судження, яке ґрунтується на досвіді використання підприємством подібних активів» [42]. Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються підприємством переважно через використання активу. Проте інші фактори, такі як технічне або комерційне старіння, а також моральний і фізичний знос активу (в той час, коли цей актив не використовують), часто призводять до зменшення очікуваних від активу економічних вигід. Відповідно при визначенні корисного строку експлуатації активу треба брати до уваги наступні чинники: – очікуване використання активу, яке оцінюється, спираючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу; – очікуваний фізичний та моральний знос, який залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також від науково-технічного прогресу; – технічний або комерційний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги; – правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов’язаної з ним оренди. Від строку корисного використання залежать витрати на утримання основного засобу. Зі збільшенням строку експлуатації зменшуються постійні витрати, насамперед за рахунок амортизаційних відрахувань, що у свою чергу сприяє зниженню собівартості. Однак при цьому зростають ремонтно-експлуатаційні витрати, що призводить до підвищення собівартості продукції. І навпаки, зі скороченням строку експлуатації зростають постійні витрати і зменшуються ремонтно-експлуатаційні витрати в розрахунку на одиницю виконаних робіт. Якщо строк експлуатації буде перевищено, то фізичне зношення настане до того, як вартість основного засобу буде перенесено на готовий продукт. Тому ми погоджуємось із думкою Івченко

Л.В. [35, 141], що для визначення оптимального строку експлуатації основного засобу, можна скористатися формулою:

$$T_{опт} = \sqrt{\frac{2 x ПВ}{C}}, \quad (2.8)$$

де $T_{опт}$ – оптимальний строк експлуатації об'єкта основних засбів;

ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів;

С – щорічне збільшення витрат на утримання і ремонт основного засобу, що виникають внаслідок фізичного зношення.

Обираючи метод нарахування амортизації, на нашу думку, суб'єктам обов'язково слід звертати увагу на переваги та недоліки кожного з методів у конкретних виробничих умовах (табл. 2.11)

Таблиця 2.11

Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

Метод амортизації	Переваги	Недоліки
Прямолінійний	легкість розрахунку; вартість об'єкта основного засобу списується рівними частинами протягом строку експлуатації	не враховується моральний знос та фактор підвищення витрат на ремонт у міру його використання.
Зменшення залишкової вартості	в перші роки експлуатації основного засобу акумулюється значна сума коштів, необхідних для його відновлення	передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості
Прискореного зменшення залишкової вартості	протягом першої половини експлуатації об'єкта основних засобів можливо відшкодувати до 60-70% їх вартості	відповідна прискорена норма нарахування зносу, що визначається суб'єктивно в облікових цілях
Кумулятивний	у перші роки більша частина вартості амортизується; забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт основних засобів, що припадають на останні роки їх використання	трудомісткий.
Виробничий	зручний у використанні при визначенні амортизації автотранспорту (залежно від його пробігу), верстатів та будь-якого виробничого обладнання.	складність визначення виробітку окремих основних засобів. ПКУ не передбачає застосування даного методу

Із метою зближення бухгалтерського обліку та податкового найдоцільнішим є використання лінійного методу, який означає, що амортизація залежить тільки від тривалості терміну служби. Протягом встановленого терміну використання основних засобів амортизаційні відрахування однакові, накопичений знос збільшується рівномірно. Проте цей метод не забезпечує швидкого повернення витрат на придбання обладнання, схильного до морального старіння.

Стимулююча функція амортизації підсилюється при застосуванні методів прискореної амортизації (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод), які дозволяють у перші роки роботи основних засобів списувати великі суми амортизаційних відрахувань, що у свою чергу зменшує базу оподаткування і як наслідок, підприємство має можливість заощаджену суму коштів використати як інвестиційний ресурс в основні засоби. Це особливо важливо для підприємств, які тільки почали свою господарську діяльність. Таким чином, підприємствам надані широкі права щодо встановлення строків корисного використання окремих об’єктів основних засобів та методів нарахування амортизації на них. Жодних рекомендацій про використання тільки одного методу нарахування амортизацій чи прямих заборон на використання різних методів щодо одного з об’єктів основних засобів немає.

На жаль, розгляд амортизації як джерела капітальних інвестицій, більшою мірою має теоретичний характер, ніж проблема фактичного стану відображення господарських операцій при обліку амортизації, побудованого відповідно до П(С)БО. В умовах системи обліку, яка базується на принципі нарахування, зокрема, витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за використанням коштів на відновлення необоротних активів є їхнє накопичення на окремому рахунку в розмірі нарахованої амортизації.

Не доцільно стверджувати, що амортизація є джерелом фінансових ресурсів підприємства, консервує вільні кошти і не може використовувати їх на інші цілі. Адже амортизація відіграє важливу роль в процесі функціонування

підприємства: включена до складу вартості продукції в якості умовно-змінних та умовно-постійних витрат, є джерелом коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів, як частина грошового потоку, що створюється у процесі операційної діяльності підприємства. Амортизація є засобом окупності інвестицій у основні засоби, а також є частиною прибутку, що генерується основними засобами протягом терміну їх корисного використання.

Формування амортизаційного фонду та резервування коштів на окремих рахунках в умовах інфляції, недостатньої кількості обігових коштів і кризи платежів є недоцільним. З метою управління нарахуванням та використанням амортизації особливу увагу необхідно приділити створенню на підприємстві відповідної обліково-аналітичної системи, яка забезпечить формування та надання керівництву своєчасної і вичерпної економічної інформації для прийняття оптимальних рішень.

Порядок використання амортизаційних відрахувань для здійснення капітальних інвестицій законодавством не врегульований. Підприємство самостійно встановлює норми амортизаційних відрахувань і повинно слідкувати затим, щоб вони відповідали темпам фізичного і морального зносу, забезпечували оптимальне оновлення та заміну застарілих машин, обладнання і транспортних засобів. Під час списання недоамортизованих активів ця залишкова вартість компенсується за рахунок прибутку підприємства. Загальна сума зносу по кредиту балансового рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» не показує величини нагромаджень амортизаційних сум, бо в разі вибуття необігових активів списується з балансу сума їх зносу, а суми нарахованої амортизації залишаються. Дані позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» допомагають конкретизувати та аналізувати нагромадження амортизаційних відрахувань та їх спрямування за критеріями використання, що значно розширює інформаційні можливості обліку. Відображення операцій на цьому рахунку ведеться постійно і безперервно – капітальні вкладення відображаються навіть тоді, коли вони перевищують

джерело фінансування. Це дає можливість виявити допущену іммобілізацію та сприятиме більш раціональним витратам у наступних періодах.

Формування вхідної інформації для обліку і аналізу нарахування та використання амортизації здійснюють на основі типових форм первинної документації з обліку основних засобів і нематеріальних активів та амортизаційних нарахувань. Вихідну інформацію формує бухгалтерія щомісяця протягом року у вигляді відомості нарахування та використання амортизації.

Для конкретизації даних про суми нарахованих і використаних амортизаційних відрахувань доцільно ввести до рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» субрахунки: 091 «Основні засоби» (0911 «Активна частина», 0912 «Пасивна частина»), 092 «Нематеріальні активи», 093 «Інші необігові активи». За потреби в умовах комп'ютеризації обліку можлива більша деталізація щодо інвентарних об'єктів. Аналітичний облік використання нарахованої амортизації ведуть за такими напрямками: на будівництво об'єктів; на придбання (виготовлення) основних засобів; на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів; на придбання (створення) нематеріальних активів; на інші капітальні роботи; на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Амортизаційні кошти, на думку, Ілляшенко Т.О, Лівацької Т.М. [36, 136], мають бути використані за своїм цільовим призначенням для забезпечення простого відтворення.

Розкриття у фінансовій звітності інформації про нагромадження та використання амортизаційних коштів здійснюється в Примітках до фінансової звітності у розділі XIII «Використання амортизаційних відрахувань».

Проте, на нашу думку, розгляд амортизації як джерела капітальних інвестицій, на жаль, має більше теоретичний характер, ніж проблема фактичного стану відбиття господарських операцій при обліку амортизації, побудованого відповідно до національного П(С)БУ. В умовах системи обліку, заснованої на принципі нарахування, зокрема, витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за використанням коштів на відновлення необоротних активів є їхнє акумулювання на окремому рахунку в розмірі нарахованої

амортизації. Однак не слід забувати, що процес резервування даного джерела одночасно являє собою відволікання коштів з господарського обороту підприємств. Фінансове становище багатьох підприємств не дозволяє сьогодні акумулювати це джерело на зазначені цілі, а залучення будь-яких зовнішніх джерел обумовить не тільки втрату високоліквідних активів по сплаті відсотків за користування позиковими коштами, але часто може призвести до втрати незалежності підприємства.

Розроблене положення про використання забалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» для обліку використання амортизаційного фонду має більше довідковий і рекомендаційний характер і принципово нічого не вирішує в обліку витрат на ремонтні роботи й, тим більше, не є відбиттям джерела ремонтних робіт.

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства змушені щорічно витрачати на їхній ремонт значні кошти, і проведені дослідження підтверджують чітку тенденцію їхнього щорічного зростання.

Із метою усунення подвійного збільшення собівартості пропонуємо будь-які витрати на ремонт основних засобів акумулювати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і відображати в обліку записом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції».

К-т рахунків витрат, пов’язаних з ремонтами.

Надалі рахунок 15 «Капітальні інвестиції» закривати рахунком 10 «Основні засоби» щодо витрат, що змінюють майбутні економічні вигоди від використання основних засобів, а витрати на ремонт, що не змінюють майбутніх економічних вигод, списувати на зменшення зносу:

Д-т 10 «Необоротні активи».

Д-т13 «Зношування необоротних активів».

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

У результаті в будь-якому разі зміниться залишкова вартість відремонтованого об’єкта основних засобів. Єдиним обмежуючим фактором при цьому має служити розмір нарахованої амортизації (зносу). При такому

вирішенні даного питання амортизація стане не номінальним, а реальним джерелом проведення ремонтних робіт з підтримки в робочому стані основних засобів, що також виключить подвійне включення в собівартість витрат по нарахуванню амортизації й списанню витрат на ремонт.

При виборі методу амортизаційних відрахувань потрібно брати до уваги інвестиційну концепцію. Враховуючи те, що амортизація є частиною грошового потоку (чистий прибуток + амортизація), варто проаналізувати здатність амортизаційних відрахувань виступати джерелом фінансування капітальних інвестицій. Однак це не можна зробити універсальним шляхом, так як амортизаційні відрахування не можуть самостійно служити джерелом інвестицій, а їх використання є обмеженим [35, 44]. Тому у таблиці 2.12 сформовані деякі рекомендації, яким методам варто віддавати перевагу при реалізації того чи іншого інвестиційного проекту. Вибір методу нарахування амортизації є важливою складовою формування амортизаційної політики та фінансування відтворення основних засобів підприємств, вона має суттєвий вплив на формування інвестиційної привабливості підприємства.

Таблиця 2.12

Рекомендації щодо вибору методів нарахування амортизації

Рекомендовані методи нарахування	Інвестиційний проект
Визначають заміну застарілого обладнання як природний процес продовження існуючого бізнесу в незмінних масштабах	Доцільний той метод нарахування амортизації, який дозволить швидко провести заміну обладнання. Якщо компанія працює в галузі з високими темпами науково-технічного прогресу, то обирати методи регресивної амортизації. При використанні невисоких темпів науково-технічного прогресу – прямолінійний метод.
Передбачають заміну обладнання з метою зниження поточних виробничих витрат	Використання більш досконалого обладнання, яке сконструйоване на основі новітніх наукових розробок і, як правило, більшою мірою підлягає моральному зносу та вимагає швидшого списання. Тому варто обрати метод регресивної амортизації – кумулятивний або метод зменшення залишкової вартості.
Проекти, які передбачають збільшення випуску продукції чи розширення ринку послуг	Рішення щодо цього типу інвестиційного проекту зазвичай приймається на вищому рівні керівництва підприємством. В цьому випадку найбільш детально варто аналізувати фінансову ефективність проекту, з'ясовуючи, чи призведе збільшення обсягу реалізації до відповідного зростання прибутку. Найбільш доцільним буде використання методів регресивної амортизації.

Закінчення табл. 2.12

Рекомендовані методи нарахування	Інвестиційний проект
Проекти, які передбачають розширення підприємства з метою випуску нових продуктів	Такий тип проектів є результатом нових стратегічних рішень, який, як правило, передбачає значні інвестиції в обладнання. Устаткування повинне бути найбільш сучасним, мати високий ступінь наукоємності, тому рекомендовано застосовувати регресивні методи нарахування амортизації.

Варто зазначити, що посилення ролі амортизації як потужного внутрішнього джерела інвестиційних ресурсів підприємств потребує змін на законодавчому рівні у бухгалтерських та податкових нормах. Насамперед, це стосується можливості відображати інформацію про невикористані суми амортизаційних відрахувань на початок нараховану амортизацію за певний період та відповідно невикористані амортизаційні суми на кінець звітного періоду. Також вважаємо, що законодавчі зміни необхідні для контролювання амортизаційних відрахувань, спрямованих на потреби відтворення основних засобів за допомогою податкових важелів впливу. Тобто використання амортизаційних відрахувань не в інвестиційних цілях відтворення основних засобів повинне передбачати відповідальність підприємств перед фіскальними органами, наприклад, позбавлення можливості зменшувати свій фінансовий результат до оподаткування. Таким чином, амортизаційна політика – це управління процесом відтворення основного капіталу, направлене на підвищення технічного рівня виробництва, запобігання надмірному зносу його активної частини, вдосконалення видової, технологічної і вікової структури основних засобів, а відповідно і на величину обсягу випуску продукції, підвищення продуктивності праці і зниження собівартості продукції, максимізацію прибутку та активізацію інвестиційної діяльності підприємств. Основна мета розроблення амортизаційної політики, як зазначає Н. Виговська, – збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових ресурсів [16. 10]. Вибір методу нарахування амортизації є важливою складовою господарсько-фінансової діяльності підприємства. Погоджуємось з думкою Скоморохової С.Ю. [79], що «цей процес дозволяє альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління

витратами і фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси і раціонально їх використовувати на потреби відтворення необоротних активів».

Висновки до розділу 2

1. Аналізуючи введений в дію Податкового кодекс, можна зробити висновок, що запропонований в ньому порядок визначення амортизації необоротних активів максимальною мірою враховує вимоги міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначені в кодексі групи основних засобів відповідають їх групам у бухгалтерському обліку (і відповідним субрахункам); порядок визначення первісної вартості основних засобів, терміни початку і завершення нарахування амортизації та методи її нарахування також відповідають бухгалтерському обліку.

Треба враховувати, що мета визначення витрат і доходів для оподаткування відрізняється від мети бухгалтерського обліку: якщо бухгалтерський облік повинен дати об’єктивну оцінку діяльності підприємства, то податкові правила мають на меті поповнення бюджету і недопущення зловживань. Бажаною є, звичайно, й максимальна чіткість правил оподаткування, чого в нашій країні не було досягнуто. Тому визначення мінімально допустимих строків амортизації для всіх груп основних засобів в Податковому кодексі дає можливість застосовувати бухгалтерські методи нарахування амортизації, не порушуючи завдань оподаткування.

2. Розроблене положення про використання забалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» для обліку використання амортизаційного фонду має більше довідковий і рекомендаційний характер і принципово нічого не вирішує в обліку витрат на ремонтні роботи й, тим більше, не є відбиттям джерела ремонтних робіт.

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства змушені щорічно витрачати на їхній ремонт значні кошти, і проведені дослідження підтверджують чітку тенденцію їхнього щорічного зростання.

Із метою усунення подвійного збільшення собівартості пропонуємо будь-які витрати на ремонт основних засобів акумулювати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і відображати в обліку записом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції».

К-т рахунків витрат, пов'язаних з ремонтами.

Надалі рахунок 15 «Капітальні інвестиції» закривати рахунком 10 «Основні засоби» щодо витрат, що змінюють майбутні економічні вигоди від використання основних засобів, а витрати на ремонт, що не змінюють майбутніх економічних вигод, списувати на зменшення зносу:

Д-т 10 «Необоротніактиви»

Д-т13 «Зношування необоротних активів»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

У результаті в будь-якому разі зміниться залишкова вартість відремонтованого об'єкта основних засобів. Єдиним обмежуючим фактором при цьому має служити розмір нарахованої амортизації (зносу). При такому вирішенні даного питання амортизація стане не номінальним, а реальним джерелом проведення ремонтних робіт з підтримки в робочому стані основних засобів, що також виключить подвійне включення в собівартість витрат по нарахуванню амортизації й списанню витрат на ремонт.

3. При виборі методу амортизаційних відрахувань потрібно брати до уваги інвестиційну концепцію. Враховуючи те, що амортизація є частиною грошового потоку (чистий прибуток + амортизація), варто проаналізувати здатність амортизаційних відрахувань виступати джерелом фінансування капітальних інвестицій.

Вибираючи найбільш економічно виправданий метод амортизації, в підсумку одержуємо об'єктивний фінансовий результат діяльності підприємства, що є однієї з основних задач бухгалтерського обліку.

Метод амортизації підприємство обирає самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ЗНОСУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Аналіз показників зносу необоротних активів

Основні засоби є базою для виробництва, основою його вдосконалення й розвитку. Значне нарощування основних виробничих засобів призводить до технічного переоснащення виробництва, морального і фізичного старіння устаткування, що знижує ефективність його використання. Тому більш економічно виправданим є збільшення часу роботи устаткування, повне завантаження його наявного парку, кваліфікований догляд за його роботою тощо.

Мета економічного аналізу полягає у визначенні забезпечення підприємства основними засобами за умови інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення фондовіддачі.

Виходячи з принципу системного підходу в процесі економічного аналізу на різних рівнях менеджменту, виділяють такі завдання:

- аналіз обсягу та структури основних засобів і їх відповідності вимогам технічного прогресу та оптимальним параметрам виробництва;
- визначення технічного стану необоротних активів, темпів, форм і методів їх оновлення;
- аналіз використання наявного парку устаткування, стану його екстенсивного та інтенсивного завантаження;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів поліпшення використання основних виробничих засобів;
- розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів поліпшення використання основних засобів.

Джерелами аналізу основних засобів є:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (Розділі I «Необоротні активи»);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);

– Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);

– Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) (форма № 11-ОЗ);

– Зведена таблиця основних показників, які комплексно характеризують господарську діяльність підприємства;

– дані бухгалтерського та управлінського обліку.

Аналіз основних засобів необхідно розпочинати з вивчення їх динаміки, складу і структури. Для аналізу використовують Примітки до річної фінансової звітності і дані Звіту про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос). Характеристику обсягу, складу та структури основних засобів ТОВ «Яйце Райце» за 2018 рік показано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз наявності, складу та структури основних засобів ТОВ «Яйце Райце» за 2018-2019 рік

Групи основних засобів	На кінець 3-го кварталу 2018 р.		На кінець 3-го кварталу 2019 р.		Зміна за рік	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Всього основних засобів, в тому числі:	2153,6	100	2578,6	100	425	-
будинки, споруди та передавальні пристрої	1 791,80	83,2	2 063,20	80,01	271,40	-3,19
машини та обладнання	223,97	10,4	367,82	14,26	143,85	3,86
транспортні засоби	75,38	3,5	75,38	2,92	0,00	- 0,58
інструменти, прилади, інвентар	38,76	1,8	46,41	1,80	7,65	-
інші основні засоби	-	-	- -	-	-	-
інші необоротні матеріальні активи	23,69	1,1	25,79	1,00	2,10	- 0,10

Як свідчать дані таблиці 3.1 вартість основних засобів ТОВ «Яйце Райце» за третій квартал 2019 року порівняно з аналогічним періодом 2018 року зросла на 425 тис. грн. Зокрема відбулося зростання вартості будинків, споруд та передавальних пристроїв на 271,40 тис. грн., машин та обладнання – на 143,85 тис. грн.

У структурі основних засобів відбулися певні зміни – питома вага будинків і споруд зменшилась на 3,19%, у той же час частка машини та обладнання зросла на 3,86%. Це можна позитивно охарактеризувати. Заміна старого обладнання й придбання нового сприятиме зростанню продуктивності праці на досліджуваному підприємстві (рис. 3.1).

Рис. 3.1. Структура й динаміка основних засобів на ТОВ «Яйце Райце»

Як було зазначено, зношування втілюється в амортизації. Тому при аналізі зносу основних засобів необхідно вивчити технічний стан основних засобів, визначити коефіцієнт зношення, проаналізувати віковий склад устаткування.

Основною характеристикою технічного рівня основних засобів є віковий склад устаткування. Для цього аналізують стан встановленого устаткування за термінами його експлуатації. Визначається тривалість експлуатації устаткування за періодами до 5 років, 5-10 років, 10-20 років і т.д.

Велика частка устаткування віком до п'яти років пояснюється активною інвестиційною діяльністю засновників. У грудні 2019 році виробництва ТОВ

«Яйце Райце» повинні будуть зупинитися на місяць для проведення капітального ремонту обладнання, технологічного устаткування та виконання інших необхідних робіт. У 2019 році передбачається також подальше технічне вдосконалення лінії електричного навантаження. Це ще покращить показники технічного стану основних засобів.

Аналіз вікового складу устаткування ТОВ «Яйце Райце» наведений в таблиці 3.2 .

Таблиця 3.2

Віковий склад устаткування ТОВ «Яйце Райце»

на кінець 3-го кварталу 2019 року

Показники	**Устаткування терміном експлуатації до 5 років**		**Устаткування терміном експлуатації 5-10 років**	
	тис. грн.	**%**	**тис. грн.**	**%**
Устаткування: всього	195,84	100,00	293,77	100,00
в т. ч.: машини та обладнання	162,13	82,79	293,77	293,77
транспортні засоби	30,16	15,40	293,77	293,77
інструменти, прилади та інвентар	3,57	1,82	293,77	293,77

Технічний стан устаткування визначають за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування [41, 153] (3.1):

$$A = \frac{\sum A_i x \ q}{100\%}, \qquad (3.1)$$

де *Ai* - середина вікового інтервалу;

q - частка кожної вікової групи за даним видом устаткування, %.

Збільшення частки прогресивного устаткування сприяє впровадженню сучасних прогресивних технологій.

Для аналізу динаміки основних засобів застосовують коефіцієнти оновлення і вибуття.

Коефіцієнт оновлення відображає інтенсивність оновлення і його визначають шляхом співвідношення основних засобів, що надійшли за аналізований період, до їх загальної вартості на кінець року.

Коефіцієнт вибуття відображає ступінь інтенсивності вибуття основних засобів з процесу експлуатації і його визначають як співвідношення вартості основних засобів (нематеріальних активів), що вибули за певний період до їх загальної вартості на початок періоду.

Названі коефіцієнти визначаються за всіма групами основних засобів. Порядок розрахунку даних коефіцієнтів показано в таблиці 3.3 на прикладі ТОВ «Яйце Райце». В зазначеній таблиці проведено розрахунок коефіцієнтів лише за групами основних засобів.

Таблиця 3.3

Аналіз коефіцієнтів оновлення і вибуття основних засобів

ТОВ «Яйце Райце» за 2019 рік

Групи основних засобів	**На початок 1-го кварталу 2019 р.**	**Надійшло за 9 місяців 2019 року**	**Вибуло за 9 місяців 2019 року**	**На кінець 3-го кварталу 2019 р.**	**Коефіцієнт оновлення, %**	**Коефіцієнт вибуття, %**
					гр.2/гр. 5	гр.4/ гр. 2
1	2	3	4	5	6	7
Всього основних засобів, в тому числі:	2153,6	445,4	20,4	2578,6	0,84	0,0095
будинки, споруди та передавальні	1 791,80	271,40	-	2 063,20	0,87	-
машини та обладнання	223,97	163,00	19,15	367,82	0,61	0,0855
транспортні засоби	75,38	-	-	75,38	1	-
інструменти, прилади, інвентар	38,76	8,9	1,25	46,41	0,84	0,0322
інші необоротні матеріальні активи	23,69	2,10	-	25,79	0,92	-

Дані таблиці 3.3 свідчать, що коефіцієнт оновлення і вибуття основних засобів становлять 0,84% і 0,0095%. Коефіцієнт вибуття, нижчий, ніж коефіцієнт оновлення. Позитивним є те, що коефіцієнти оновлення досить високі. А за такою групою основних засобів як транспортні засоби, інші

необоротні матеріальні активи не можливо обчислити лише коефіцієнт вибуття. Така ситуація свідчить, що керівництво підприємства оновлює основні засоби.

Фізичний знос визначають в два етапи. На першому етапі розраховують нормативну (бухгалтерську) амортизацію. Вихідними даними є період експлуатації активу і норми річної амортизації. На другому етапі проводять експертний аналіз втрати вартості, метою якого є визначення фактичного залишкового строку служби об'єкту.

Вихідними даними для аналізу є:

– класифікація активу за строком ефективної служби (наприклад, 8,12,15,20 років);

– криві фізичного зносу;

– фактичний строк експлуатації активу;

– дані про проведені капітальні ремонти.

Застосування процедури експертного аналізу зносу є досить трудомісткою та специфічною операцією.

За результатами аналізу фізичного стану визначають відсоток фізичного зносу і коефіцієнт, який оцінює залишкову фізичну придатність (3.2):

$$\mathbf{К_ф = 1 - \frac{Ф_з}{100\%}} \quad , \tag{3.2}$$

де $К_ф$ – коефіцієнт фізичного зносу;

$Ф_з$ – відсоток фізичного зносу активу.

У свою чергу фізичний знос активу визначається як сума зносу окремих складових частин активу (3.3):

$$\boldsymbol{Ф_з = \sum F_i} \quad , \tag{3.3}$$

де *Fi* – фізичний знос окремих елементів активу.

Тобто, аналіз строку служби (фізичного зносу) базується на припущенні рівних функціональних можливостей для кожного року експлуатації. Зменшення корисності активу в кінці служби враховує концепція морального зносу, яка розглядає два види зносу: технологічний та функціональний.

Технологічний знос враховує зміни в розмірах для сучасного обладнання, яке підлягає оцінці (наприклад, зменшення площі, яку займає сучасна технологічна лінія).

Функціональний знос визначається зниженням продуктивності праці чи інших технічних характеристик, вузькою спеціалізацією об'єкту, що оцінюється, й аналогічного сучасного об'єкта.

Результатом експертного аналізу є коефіцієнт морального зносу (3.4):

$$K_м = 1 - \frac{Ф_{мм}}{100\%} \tag{3.4}$$

де *Фм* – відсоток морального зносу складових частин об'єкту.

Аналогічно коефіцієнтам фізичного і морального зносу розраховується коефіцієнт економічного знецінення (3.5):

$$K_е = 1 - \frac{Ф_о}{100\%} \ , \tag{3.5}$$

де *Фо* – відсоток зносу окремого об'єкта активів.

Інтегральний коефіцієнт зносу (К) є показником остаточної придатності активу і визначається за формулою (3.6):

$$K = K_ф \times K_т \times K_е \tag{3.6}$$

Коефіцієнт зношення визначають як співвідношення величини зношення до початкової вартості всіх основних засобів та їх складових. Цей коефіцієнт

відображає, якою мірою основні засоби, що перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт. Зростання зношення основних засобів негативно характеризує діяльність підприємства щодо вдосконалення матеріально-технічної бази підприємства.

Оберненим показником є коефіцієнт придатності, який характеризує ту частку вартості основних засобів, яка ще не перенесена на продукцію і обчислюється як відношення залишкової вартості основних засобів до їх початкової вартості. Порядок розрахунку зазначених показників подано в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок коефіцієнтів зносу і придатності основних засобів ТОВ «Яйце Райце»

Показник	На початок 1-го кварталу 2019 р.	На кінець 3-го кварталу 2019 р.	Відхилення
Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	3465,1	3568,2	+103,1
Сума зносу, тис. грн.	1311,3	989,6	-321,7
Залишкова вартість, тис. грн.	2153,8	2578,6	+424,8
Коефіцієнт зносу, стр.2/ стр.1	0,378	0,275	-0,103
Коефіцієнт придатності, стр. 3/ стр.1	0,622	0,723	+0,101

Як видно з таблиці 3.4 коефіцієнт зносу на кінець 3-го кварталу 2019 р. зменшився на 0,103% і становить 27,5%, тобто основні засоби придатні до використання на 72,5%.

Коефіцієнт зносу основних засобів розраховують на початок та на кінець звітного періоду, а також вивчають його динаміку кілька років. Аналіз проводять на підставі першого розділу активу бухгалтерського балансу. Якщо нижчий коефіцієнт зносу (вищий коефіцієнт придатності), то ліпшим є технічний стан, основних фондів. Спрацьовані (застарілі) основні засоби зумовлюють і необхідність застосування застарілих технологічних процесів, що призводять до неконкурентноспроможності продукції [84, 71].

При використанні в аналізі показників придатності та зносу основних засобів слід пам’ятати, що суми нарахованої зношеності не повністю відповідають ступеню фізичної та моральної зношеності основних засобів. Це зумовлено тим, що діючі норми амортизаційних відрахувань встановлюються як середні на даний вид засобів і не враховують відмінностей у ступені надійності різних конструкцій машин, морального старіння.

3.2. Аналіз ефективності використання методів амортизаційних відрахувань

Важливим є економічно обґрунтований вибір методу нарахування амортизаційних відрахувань. Науково доведено, що економічний ефект є більшим при використанні методів прискореної амортизації.

В. Вишневський та Д. Липницький [17, 42], порівнюючи методи нарахування амортизації, стверджують, що прискорена амортизація дає змогу нагромадити амортизаційні відрахування на суму, що визначається наступним чином (3.7):

$$S = \sum_{i=1}^{7} \frac{B_0 \times a_i}{(1+r)^i}, \qquad (3.7)$$

де *Bo* - первісна вартість основних засобів;

ai - норма амортизації в і-тому періоді;

i - кількість періодів;

r - ставка дисконту.

Очевидно, що тут вчені розглядають амортизаційні відрахування як джерело інвестування і порівнюють не кумулятивні, а кумулятивні дисконтовані показники амортизаційних відрахувань.

Аналізом ефективності використання методів амортизації займався економіст В. Будавей. Для аналізу він також використовував поняття дійсної (теперішньої) вартості амортизаційних витрат. Можна погодитися з висновком

В. Будавея про те, що для з'ясування того, який метод прискореної амортизації краще застосовувати, визначається той додатковий прибуток, надходження якого пов'язано з обігом суми, яка рівна різниці між відрахуваннями за методами прискореної амортизації та рівномірному методі. У цьому і заключається економічний зміст цього порівняння [8, 33].

Проаналізуємо ефективність використання різних методів нарахування амортизаційних відрахувань на прикладі окремого об'єкта основних засобів (табл. 3.5).

Для аналізу візьмемо автопіднімач, первісна вартість якого становить 12000 грн., ліквідаційна вартість – 2000 грн., очікуваний період корисного використання – 10 років (дані надано ТОВ «Яйце Райце»).

Таблиця 3.5

Сума нарахованої амортизації при використанні різних методів нарахування амортизаційних відрахувань, грн.

Роки	Методи			
	прямо-лінійний	зменшення залишку	подвоєного зменшення залишку	кумулятивний
1	1 000	1 968	2400	1 818
2	1 000	1 645	1 920	1 636
3	1 000	1 375	1 536	1 455
4	1 000	1 150	1 229	1 273
5	1 000	961	983	1 091
6	1 000	804	786	909
7	1 000	672	629	727
8	1 000	562	503	545
9	1 000	470	13	364
10	1 000	393	-	182

При нарахуванні амортизаційних відрахувань рівномірним методом за 10 років рівномірно відображається у собівартості вся сума амортизаційних відрахувань. Що стосується прискореної амортизації, то за перші п'ять років амортизується 71% первісної вартості об'єкта при використанні методу зменшення залишкової вартості, 80,68% – при використанні прискореного (подвійного) зменшення залишкової вартості, 72,73% – при використанні кумулятивного методу.

Отже, робимо висновок: застосування прискореної амортизації дозволяє в першу половину строку служби необоротного активу списувати на витрати до 2/3 його вартості. Проте тут не враховано фактору часу. При застосуванні дисконтних значень (умовно візьмемо, що ставка дисконту дорівнює 10%), користуючись при цьому формулою (3.6), бачимо, що протягом першої половини строку служби при прямолінійному методі відшкодовується 41,7% первісної вартості основного засобу, відповідно при методі зменшення залишкової вартості – 61,2%, при методі прискореного зменшення залишкової вартості – 70,1%, при кумулятивному методі – 62,09%, в загальному, за весь амортизаційний період, з врахуванням фактору часу відшкодується: при прямолінійному методі лише 67,59% первісної вартості об'єкта, при методі зменшення залишкової вартості – 76,73%, при методі прискореного зменшення залишкової вартості – 81,17%, при кумулятивному – 77,11% (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Сума дисконтованої нарахованої амортизації
при використанні різних методів нарахування амортизації

Роки	**Методи**			
	прямо-лінійний	**зменшення залишку**	**подвоєного зменшення залишку**	**кумулятивний**
1	1 000	1 968	2400	1 818
2	909	1 496	1 745	1 488
3	826	1 137	1 269	1 202
4	751	864	923	956
5	683	657	671	745
6	621	499	488	564
7	564	288	258	280
8	513	288	258	280
9	467	219	6	170
10	424	166	0	170
Сума	6759	7673	8117	7711

Отже, переваги прискорених методів амортизації в порівнянні з рівномірним методом, пов'язані з підвищеними відрахуваннями в початковий період використання основних засобів. Окрім того, при використанні прискорених методів амортизації підприємство понесе менші втрати від знецінення грошей в часі.

У випадку заміни основних засобів з причини морального зносу до закінчення встановленого терміну їх служби прискорені методи амортизації забезпечують скорочення витрат через недоамортизацію вартості в більшій мірі, ніж рівномірний метод амортизації.

Перевищення амортизаційних відрахувань, здійснених за прискореними методами над їх величиною за рівномірним методом залежить як від методів, що застосовуються, так і від терміну служби основних засобів. При цьому кількість років, протягом яких зберігається це перевищення, також залежить від загального терміну служби засобів праці. З подовженням цього терміну період, в якому спостерігається перевищення, абсолютно збільшується. Однак спостерігається відносне скорочення (приблизно до однієї третини) цього терміну при амортизації за методом зменшуваного залишку і до половини при методі суми чисел (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Період, протягом якого амортизаційні відрахування за методами прискореної амортизації є більшими, ніж за рівномірним методом

Термін служби основних засобів в роках	При розрахунках за методами	
	Зменшуваного залишку	Суми чисел
3	1,6	2,0
4	2,0	2,5
5	2,4	3,0
10	4,1	5,5
15	5,8	8,0
20	7,6	10,5
25	9,3	13,0
33	12,0	17,0

При розрахунку ми виходимо з припущення, що в кінці будь-якого з даних періодів річні амортизаційні відрахування за наведеними в таблиці методами порівнюються з відрахуваннями за прямолінійним методом.

На нашу думку, для запобігання зростання цін виробників надати можливість суб'єктам господарювання відносити прискорену амортизацію на зменшення оподатковуваної частини прибутку. Адже, якщо амортизаційні відрахування зростають, збільшується грошовий потік фірми, з'являється

більше коштів для розширення справи. Розширення справи означає зростання відрахувань до бюджету. Отже, з другого боку, система прискореної амортизації сприяє не лише збільшенню прибутків, а й зростанню надходжень до державного бюджету.

Висновки до розділу 3

1. Для характеристики технічного стану основних засобів використовують такі відносні показники:

- коефіцієнт оновлення;
- коефіцієнт вибуття;
- коефіцієнт зносу;
- коефіцієнт придатності.

Проведений на досліджуваному підприємстві аналіз цих показників свідчить про достатній рівень оновлення основних засобів. коефіцієнт зносу на кінець 3-го кварталу 2019 р. зменшився на 0,103% і становить 27,5%, тобто основні засоби придатні до використання на 72,5%.

2. Важливим є економічно обґрунтований вибір методу нарахування амортизаційних відрахувань.

Проведений аналіз при застосуванні дисконтних значень показує, що протягом першої половини строку служби при прямолінійному методі відшкодовується 41,7% первісної вартості основного засобу, відповідно при методі зменшення залишкової вартості – 61,2%, при методі прискореного зменшення залишкової вартості – 70,1%, при кумулятивному методі – 62,09%.

Отже, економічний ефект є більшим при використанні методів прискореної амортизації.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі розглянуті проблеми обліку амортизації необоротних активів, а також методика їх аналізу й аудиту. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення його вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення.

Вважаємо, що найкраще розкриває природу та зміст поняття «амортизація» таке визначення: амортизація – це процес поступового знецінення активу, перенесення його вартості на собівартість продукції, що виробляється, та використання цієї вартості для наступного відтворення.

Це визначення дає уявлення про фази кругообігу основних засобів, якими є знос, амортизація та відшкодування. Знос та амортизація відбуваються в процесі виробничого використання активів, а відшкодування – в результаті їх створення і відновлення.

На нашу думку, амортизація повинна виконувати двоєдину функцію: відображати реальні затрати засобів праці на виробництво продукції і її відшкодовувати авансовані вкладення в основні засоби. Призначення амортизації – облік затрат. Всі інші функції їй не властиві.

2. Економічним важелем регулювання амортизації є методи нарахування амортизаційних відрахувань – це розподіл вартості засобів праці протягом терміну їх служби у визначеному системному порядку. Методи амортизації відрізняються одні від одного рівнем здійснюваних відрахувань і способом їх розподілу. До числа найпрогресивніших змін, викликаних реформуванням бухгалтерського обліку, слід віднести право підприємств самостійно встановлювати порядок нарахування амортизації, обравши один із методів, які запропоновані П(С)БО 7.

Кожен з методів дає змогу виконати призначення амортизації основних засобів: систематично та раціонально розподілити вартість об’єкта протягом

періодів його корисного використання. Проте кожен метод дозволяє визнати витратами того чи іншого поточного періоду різні частини амортизованої вартості об’єкта. Вартість, що амортизується, відповідно до П(С)БО 7 визначається як первісна чи переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

За своєю суттю ліквідаційна вартість є межею, після досягнення якої використовувати об’єкт недоцільно або неефективно, – але тільки на думку конкретного підприємства. Амортизуються основні засоби до досягнення залишкової вартості об’єкта його ліквідаційної вартості. При цьому байдуже, який метод амортизації обере підприємство: воно мусить при зарахуванні на баланс об’єкта основних засобів, а також інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів визначити його ліквідаційну вартість.

Ліквідаційна вартість визначається підприємством за кожним об’єктом окремо при зарахуванні його на баланс за умови відповідності критеріям активу підприємства. Жодних законодавчих критеріїв або орієнтирів щодо цього питання немає. Підприємство на свій розсуд визначає суму, яку в майбутньому, на його думку, зможе отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за мінусом витрат, пов’язаних із продажем (ліквідацією).

На досліджуваному підприємстві, як правило, встановлюю нульову ліквідаційну вартість для всіх об’єктів. Така ситуація, на наш погляд, може трактуватися податковими інспекторами як помилка в розрахунку амортизації (її завищення), якщо ліквідаційну вартість на рівні нуля встановили безпідставно.

3.Вибір економічно доцільного методу нарахування амортизації для кожного окремого об'єкта необоротних активів є досить складним завданням.

Прямолінійний метод є найбільш поширеним у цілому світі. Він є простим у застосуванні, його нормативи легко коригувати. Мабуть, у цьому полягає його єдина, але дуже важлива перевага перед іншими методами амортизації. Прямолінійний метод можна рекомендувати для нарахування

амортизації вартості будівель і споруд, більшості видів промислового обладнання різних галузей, інструментів, приладів, інвентарю.

Характерною особливістю методів прискореного нарахування амортизації (метод зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод) є те, що в перші періоди амортизуються більші суми, а в останні – менші.

Прискорені методи застосовують у випадках, коли об'єкти необоротних активів зазнають швидкого морального зносу, як, наприклад, персональні комп'ютери. Прискорені методи нарахування амортизації можна також використовувати з метою збереження відносної рівноваги між сумою витрат на ремонт об'єктів необоротних активів (наприклад, транспортних засобів) і амортизацією, яку щороку нараховують протягом усього терміну їх корисного використання.

Виробничий метод нарахування амортизації ґрунтується на тому, що амортизація не є наслідком тривалості експлуатації об'єкта необоротних активів, а залежить тільки від ефективності їх використання Цей метод найчастіше застосовують тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний з частотою його використання (наприклад, для вантажних автомобілів).

Застосування виробничого методу обмежене тим, що не завжди є можливість визначити виробничу потужність об'єкта протягом усього терміну його корисної експлуатації. Але для амортизації вартості необоротних активів, які самостійно можуть виконувати конкретний обсяг робіт, цей метод є вкрай ефективним.

4. Розроблене положення про використання забалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» для обліку використання амортизаційного фонду має більше довідковий і рекомендаційний характер і принципово нічого не вирішує в обліку витрат на ремонтні роботи й, тим більше, не є відбиттям джерела ремонтних робіт.

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства змушені щорічно витрачати на їхній ремонт значні кошти, і проведені дослідження підтверджують чітку тенденцію їхнього щорічного зростання.

Із метою усунення подвійного збільшення собівартості пропонуємо будь-які витрати на ремонт основних засобів акумулювати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і відображати в обліку записом:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції».

К-т рахунків витрат, пов’язаних з ремонтами.

Надалі рахунок 15 «Капітальні інвестиції» закривати рахунком 10 «Основні засоби» щодо витрат, що змінюють майбутні економічні вигоди від використання основних засобів, а витрати на ремонт, що не змінюють майбутніх економічних вигод, списувати на зменшення зносу:

Д-т 10 «Необоротні активи»

Д-т13 «Зношування необоротних активів»

К-т 15 «Капітальні інвестиції».

У результаті в будь-якому разі зміниться залишкова вартість відремонтованого об’єкта основних засобів. Єдиним обмежуючим фактором при цьому має служити розмір нарахованої амортизації (зносу). При такому вирішенні даного питання амортизація стане не номінальним, а реальним джерелом проведення ремонтних робіт з підтримки в робочому стані основних засобів, що також виключить подвійне включення в собівартість витрат по нарахуванню амортизації й списанню витрат на ремонт.

5. Проведений аналіз ефективності використання різних методів нарахування амортизації показав, що переваги мають в порівнянні з рівномірним методом прискорені методи амортизації. Це пов'язано з підвищеними відрахуваннями в початковий період використання засобів. Окрім того, при використанні прискорених методів амортизації підприємство понесе менші втрати від знецінення грошей в часі.

При нарахуванні амортизаційних відрахувань рівномірним методом за 10 років рівномірно відображається у собівартості вся сума амортизаційних

відрахувань. Що стосується прискореної амортизації, то за перші п'ять років амортизується 71% первісної вартості об'єкта при використанні методу зменшення залишкової вартості, 80,68% – при використанні прискореного (подвійного) зменшення залишкової вартості, 72,73% – при використанні кумулятивного методу.

У випадку заміни основних засобів з причини морального зносу до закінчення встановленого терміну їх служби прискорені методи амортизації забезпечують скорочення витрат через недоамортизацію вартості в більшій мірі, ніж рівномірний метод амортизації.

6. Аналізуючи введений в дію Податкового кодекс, можна зробити висновок, що запропонований в ньому порядок визначення амортизації необоротних активів максимальною мірою враховує вимоги міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Визначені в кодексі групи основних засобів відповідають їх групам у бухгалтерському обліку (і відповідним субрахункам); порядок визначення первісної вартості основних засобів, терміни початку і завершення нарахування амортизації та методи її нарахування також відповідають бухгалтерському обліку.

Відповідно до Податкового Кодексу амортизації підлягають витрати на придбання (виготовлення, поліпшення) основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів. Хоча з точки зору економічного змісту амортизації таке визначення не є абсолютно коректним, але на практиці в бухгалтерському обліку амортизація безоплатно отриманих необоротних активів також не включається до витрат підприємств. У той же час підприємствам забезпечено можливість створювати новий основний засіб у сумі вартості ремонтів безоплатно отриманих основних засобів і в подальшому його амортизувати. Стосовно нарахування амортизації на всі довгострокові біологічні активи, незалежно від оцінки їх в бухгалтерському обліку за справедливою чи первісною вартістю, вважаємо цю норму грамотною і справедливою.

7. Зношування втілюється в амортизації. Тому при аналізі зносу необоротних активів вивчають технічний стан основних засобів, визначають коефіцієнт зношення, аналізують віковий склад устаткування., що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування.

Проведений на досліджуваному підприємстві аналіз цих показників свідчить про достатній рівень оновлення основних засобів. Коефіцієнт оновлення і вибуття основних засобів становлять 0,84% і 0,0095%. Коефіцієнт вибуття, нижчий, ніж коефіцієнт оновлення. Позитивним є те, що коефіцієнти оновлення досить високі.

Коефіцієнт зношення визначають як співвідношення величини зношення до початкової вартості всіх основних засобів та їх складових. Цей коефіцієнт відображає, якою мірою основні засоби, що перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт.

Оберненим показником є коефіцієнт придатності, який характеризує ту частку вартості основних засобів, яка ще не перенесена на продукцію і обчислюється як відношення залишкової вартості основних засобів до їх початкової вартості.

Проведений аналіз свідчить що коефіцієнт зносу на кінець 3-го кварталу 2019 р. зменшився на 0,103% і становить 27,5%, тобто основні засоби придатні до використання на 72,5%.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050 106 «Облік і аудит»] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ЖІТІ, 2001. 426 с.

2. Афанасьєв М. В. Економіка підприємства / М. В. Афанасьєв, О. Б. Плоха. Київ : ІНЖЕК, 2007. 320с.

3. Бабіч В. В. Фінансовий облік URL: http://www.readbook. com.ua/ book/34/862.

4. Бакай В. Й. Амортизаційна політика та оновлення основних фондів на промислових підприємствах : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 / Хмельницький національний ун-т. Хмельницький, 2006. 20 с.

5. Бакай В. Й. Методи формування амортизаційної політики на промислових підприємствах. Вісник Хмельницького національного університету. 2019. №5. С. 97-100.

6. Білинська Н. Є. Інформаційні можливості позабалансового обліку амортизації та напрямки їх розширення. Науковий вісник НЛТУ. 2018. Випуск 20.2. С. 136-141.

7. Бригхэм Ю., Хьюстон Дж. Финансовый менеджмент. Экспрес-курс. [4-е изд.] Питер, 2007. 544 с.

8. Будавей В. Ю. Проблемы амортизации в промышленности. М. : Финансы, 1971. 84 с.

9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2002. 342 с.

10. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2003. 640 с.

11. Бухгалтерський облік і фінансова звітність / Величко О. Г., Голов С. Ф., Голубєва Л. А., Губачова О. М. та ін.; під ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. 832 с.

12. Бухгалтерский учет и финансовый анализ : подгот. курс / Д. Стоун, К.

Хитчинг. СПб. : АОЗТ «ЛИТЕРА ПЛЮС», 1993. 271 с.

13. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / за ред. Хом'яка Р.Л., Лемішовського В.І. Львів : Ажур, 2008. 1112 с .

14. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. [3-тє вид., перероблене і доповнен.] Житомир : ЖІТІ, 2005. 672 с.

15. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. М. : ЗАО «Финстатинформ», 2010. 533 с.

16. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи / Н.Г. Виговська. К.: КНТЕУ, 1999. С. 10.

17. Вишневський В., Липницький Д. Про новий порядок амортизації основних фондів. Економіка України. 1998. № 3. С. 42–44.

18. Гамова О. В., Козачок І. А., Майна А. В. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів на промисловому підприємстві. Інвестиції: практика та досвід № 2. 2019. С. 79-86.

19. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. №5. С. 3-8.

20. Голов С. Ф. Фінансовий облік : підруч. / [Голов С. Ф., Костюченко В. М., І. Кравченко, Г. Ямборко]. Київ : Лібра, 2005. 976 с.

21. Головко Тетяна Василівна. Фінансовий облік-1 : підручник / Т. В. Головко; м–во освіти і науки України. Держ. вищ. навч. заклад «Київський нац. екон. ун–т ім. В. Гетьмана». Київ : КНЕУ, 2008. 411 с.

22. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Верховна Рада України URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15.

23. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах : підручник / О. М. Губачова, С. І. Мельник. Київ : ЦУЛ, 2008. 432 с.

24. Губачова О. М. Обираємо метод нарахування амортизації основних засобів. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. № 11. С. 4 –47.

25. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. В. Романів, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук (гриф МОНМ та СУ Лист №1/11-20109 від 27.12.2012р.). Київ : ЦУЛ, 2015. – 425 с.

26. Гудова О. Ю., Коляда Т. А. До питань оптимізації структури основних засобів підприємств. Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. 2019. № 12. С. 45–47.

27. Диба Вячеслав Михайлович. Облік та аналіз необоротних активів : монографія / В. М. Диба. Київ : КНЕУ, 2008. 288 с.

28. Дутчак Л. Методологія обліку амортизації основних засобів та її вплив на оподаткування прибутку. Бухгалтерський облік і аудит. 2002. № 9. С. 26–30.

29. Економічний аналіз : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 680 с.

30. Энциклопедический словарь бизнесмена / под ред. М. Й. Молдаванова. Київ : Техника, 2009. 277 с.

31. Євтушенко С. М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку. Автореферат дис. на здоб. ст. к.е.н. Київ, 2004. 29 с.

32.Загородній А. Г. Аудит : теорія і практика: навч. посібник. [2-е вид., перероб. і доп.] Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. 456 с.

33.Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік : підручник / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. Київ : Хай-Тек Прес, 2011. 544 с.

34.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р. URL: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main. cgi?nreg.

35.Івченко Л.В. Вплив методів нарахування амортизації на фінансовий результат підприємства / Л.В. Івченко, Т.Ю. Береговенко. Науковий вісник Херсонський державного університету. Економічні науки. 2015 р. Випуск 15. Частина 1. С. 141-145.

36.Ілляшенко Т. О., Ліващька Т. М. Знос як джерело оновлення, формування та функціонування основного капіталу та шляхи його покращення. Вісник СумДУ. Серія Економіка. 2011. №1. С. 136–143.

37. Ільяш Л. Аналіз методів амортизації. Головбух. 2002, квітень. № 17. С. 57-

63.

38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Електронна бібліотека «Юрист-плюс». Київ : ЦКТ, 2007.

39. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підруч. для студентів вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко та ін. Житомир : ПП «Рута», 2002. 544 с.

40. Карасевич І. В. Проблемні питання обліку та нарахування амортизації основних засобів в сучасних умовах господарювання / І. В. Карасевич, Н. В. Шутюк. Наука й економіка. 2013. Вип. 2. С. 71-74.

41. Карєв В. Розрахунок амортизації. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 11. С. 23–38.

42. Карп'як Я.С., Ріжко Л.І. Особливості нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку підприємств URL: http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ ntb/26301/1/19-115-121.pdf.

43. Кирей О. Статистична і фінансова звітність про основні засоби. Бухгалтерія. 2008. № 52/1. С. 54–8.

44.Коблянська О. І. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2004. 473 с.

45. Ковальов Д. Методи амортизації основних засобів у податковому і бухгалтерському обліку – виконаємо основні вимоги, зробимо правильно. Все про бухгалтерський облік. 2007, 9 квітня. № 32. С. 14-15.

46. Костюк Віра Степанівна. Економічна теорія : навч. посібник / В. С. Костюк, А. М. Андрющенко, І. П. Борейко; м–во освіти і науки України, Уманський держ. аграрний ун–т. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 281 с.

47. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. Київ : Каравела, 2004. 568 с.

48. Макаренко А. П., Гречана Л. С. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів URL: https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/175.pdf

49. Маттерн К., Танхойзер З. Основные фонды в промышленности ГДР:

(Экономический аспект); сокр. пер. с нем. М. : Экономика, 1983. 125 с.

50. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджено наказом Міністерства фінансів від від 30 вересня 2003 р. №561 URL: .http: www.minfin.gov.ua.

51. Михайлова М. М. Роль амортизації у процесі відтворення основних засобів. Облік і фінанси АПК. 2010. № 2. С. 85-87.

52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014

53.Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.

54. Мочерний С. В. Основи економічних знань Київ : навч. посіб. [вид. 2-ге, доп.] Київ : Академія, 2006. 504 с.

55. Муравицька Г. В., Кузик Н. П. Міжнародний досвід та вітчизняна практика обліку основних засобів URL: file:///C:/Users/User/Downloads/ecnof_ 2013_10(3)__87.pdf.

56. Назаренко І. Облік операцій з основними засобами. Все про бухгалтерський облік. 2019. № 36. С. 17–20.

57. Назарбаева Римма. Амортизация в формулах и примерах. Бухгалтерия. 2010, 23 июля. № 30. С. 119-126.

58. Нуреев Р.М. Общая теория занятости, процента и денег ДЖ. М. Кейнса: предпосылки возникновения, методология и особенности интерпретации. Журнал институциональных исследований). Том 8, № 1. 2016. С. 6-35.

59. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. Житомир : ЖІТІ, 2001. 576 с.

60. Орлов П., Орлов С. Державна амортизаційна політика та її відбиття в стандартах бухгалтерського обліку. Економіка України. 2010. №3. С. 30-33.

61. Основні фонди, нарахування амортизації – зміни, внесені Податковим Кодексом URL: http://oriental-group.com.ua/news-read_ua.php?id=129.

62. Оттен Томас, Рікардо Джуччі, Роберт Кірхнер. Коментарі щодо методу нарахування амортизації, передбаченого для оподаткування прибутку в проекті

Податкового кодексу. Київ: Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, 2010. 9 с. [Аналітична записка].

63. Ошмарін Я. В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПКь : автореферат на здоб. наук. ст.. к.е.н. Національний аграрний університет. Київ, 2008. 20 с.

64. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів. Актуальні проблеми економіки. 2007. № 5. С. 166–172.

65. Пластара К. І. Амортизаційна політика підприємства та роль амортизації у відновленні основних засобів. URL: http://www.rusnauka.com/2_ KAND_2008 /Economics/25943.doc.htm.

66. Платонова І. А. Проблеми обліку основних засобів в Україні URL: http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini.

67. Податковий кодекс України URL: zakon. rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main. cgi?nreg=2755-17.

68.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92 URL: http://zakon2.rada.gov.ua /laws /show/z0288.

69.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 N 242 URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/ show/z0750

70. Попова В.Д., Кизима Н.М. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів. Молодий вчений № 10 (62), жовтень 2018 р. С. 374-380.

71.Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 416 с.

72. Постанова про порядок нарахування амортизаційних відрахувань в народному господарств. Електронна бібліотека «Юрист-плюс». Київ : ЦКТ, 2001.

73. Пушкар М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч.

посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 167 с.

74. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. 628 с.

75. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш. Современный экономический словарь. М. : ИНФРА-М, 2006. 221 с.

76. Самуэльсон Пол Э. , Нордхаус Вильям Д. Микроэкономика. [18-е издание.] М. : Вильямс, 2008. 752 с.

77.Савицька Т. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. [2-ге вид, випр. і доп.] Київ : Знання, 2005. 662 с.

78.Сахарцева І. І. Бухгалтерський облік : навч. посіб / І. І. Сахарцева, Г. А. Семенов, Г. М. Бескоста ; за ред. І.І.Сахарцевої. К. : Кондор, 2010. 554 с.

79. Скоморохова С.Ю. Сучасна концепція амортизаційної політики підприємства / С.Ю. Скоморохова, С.М. Ніколаєнко, Л.В. Гейвич. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. № 4. С. 65-67.

80. Сльозко Тетяна Михайлівна. Організація обліку : навч. посібник / Т. М. Сльозко; м–во освіти і науки України, Український держ. ун–т фінансів та міжнар. торгівлі. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 224 с.

81. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. М. : Аудит, 1996. 638 с.

82. Стефаненко М. М. Контролінг нарахування зносу – спосіб балансової оцінки активів. Экономические науки. 2009. URL: http://www.rusnauka.com /2._SND_2009/Economics /19079.

83. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-е вид., перероб.і доп. Київ : Знання, 2008. 507 с .

84. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. Львів : ЛБІ НБУ, 2000. 485 с.

85. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: підручник/ Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. Київ : Знання, 2006. 295 с.

86. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб./ К.О. Утенкова. Київ : Алерта, 2011.

408 с.

87. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.

88. Фінансовий облік : навч. посіб. / за ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. Київ : ЦУЛ, 2010. 510 с.

89. Фридман Дж., Н. Ордуэй. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости. М. : Дело ЛТД, 2005. 527 с.

90. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда / пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1997. 576 с

91. Церетелі Л. Облік основних засобів. Вісник податкової служби України. 2009. № 31. С. 46–52.

92. Цивільний кодекс України. Київ : Атака, 2003. 416 с.

93. Чалий І. Джерела інвестицій по-кабмінівськи (Як немає активів пасиви не допоможуть). Дзеркало тижня. 2015. № 11. С. 25.

94. Щирська О.В. Економічна сутність поняття «амортизація» та «знос»: історичний аспект. Актуальні проблеми економіки 2012. №8(134). С. 68-74.

95. Щодо амортизації в податковому обліку з податку на прибуток у контексті Податкового кодексу України URL: http://www.dpa.dn.ua /s/319 /1281.