

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра
бухгалтерського обліку

Факультет
обліку та аудиту

Бичок Анна Олексіївна

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Любар Оксана Олександрівна

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра бухгалтерського
обліку

Затверджую
 зав. кафедри _____ Правдюк Н.Л.
 « ____ » _____ 201_ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту Бичок Анні Олексіївні
 на тему

«Облікове забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві»

затверджена Наказом від «12» березня 2018 р., № 80 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		10.09.18 р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	10.09.18 р.
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	10.10.18 р.
РОЗДІЛ 3	ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ НА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	10.11.18 р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		14.11.18 р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		14.11.18 р.
ДОДАТКИ		14.11.18 р.

Термін подання роботи на кафедру
 для попереднього захисту «30» листопада 2018 р.

Завдання видав керівник «19» березня 2018 р.

_____ Любар О.О.

Завдання отримав магістрант _____ Бичок А.О.

АНОТАЦІЯ

Об'єктом дослідження є амортизаційний процес, особливості формування та реалізації амортизаційної політики та чинний порядок бухгалтерського відображення амортизаційних відрахувань на підприємствах аграрного сектору економіки.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти амортизаційного процесу, амортизаційної політики та обліку амортизаційних відрахувань.

Мета магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці заходів з удосконалення здійснення амортизаційної політики на макро- і мікрорівнях та бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань.

Завданнями дослідження є: здійснення аналізу системи управління та господарської діяльності підприємства; визначення місця амортизаційної політики в обліковій інформаційній підсистемі управління підприємством; ознайомлення з правовим змістом та особливостями нормативного регулювання облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві; дослідження сутності амортизації і ступеня її впливу на відтворення основних активів; здійснення аналізу сучасних методів нарахування амортизації; розкриття порядку обчислення амортизації основних активів; розгляд особливостей відображення амортизації в бухгалтерському обліку та для цілей податкових розрахунків; виявлення основних проблем та визначення напрямів удосконалення облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві.

Одержані результати варто впроваджувати на підприємстві для покращення ефективності та результативності діяльності.

Ключові слова: амортизаційний процес, амортизаційна політика, амортизація, знос, основні активи, метод, період, вартість, норми амортизації, строки корисного використання, облік, рахунки, звітність.

Магістерська робота містить 99 сторінок, 5 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел включає 116 найменувань, 2 додатки.

ЗМІСТ

	ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	8
	1.1. Аналіз системи управління та господарської діяльності підпри- ємства	8
	1.2. Амортизаційна політика в обліковій інформаційній підсисте- мі управління підприємством	13
	1.3. Правовий зміст та нормативне регулювання облікового за- безпечення управління амортизаційним процесом на підпри- ємстві	21
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	34
	2.1. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтво- рення основних активів	34
	2.2. Аналіз сучасних методів нарахування амортизації	42
	2.3. Обчислення амортизації основних активів	56
	2.4. Відображення амортизації в бухгалтерському обліку та для цілей податкових розрахунків	61
РОЗДІЛ 3	ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ НА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	70
	3.1. Поліпшення організації облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві	70
	3.2. Вдосконалення елементів механізму нарахування амортизації	73
	ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	83
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	89
	ДОДАТКИ	100

ВСТУП

У сучасних умовах переходу України до засад ринкової економіки в механізмі функціонування підприємств відбуваються суттєві зміни, що викликані економічними реформами, які впроваджуються в нашій державі. Основним принципом управління діяльністю підприємств стає ринкове саморегулювання з мінімальною необхідною мірою державного втручання.

Діяльність підприємств, яка пов'язана із задоволенням потреб кожної людини, підлягає впливу багатьох факторів і охоплює широкий спектр питань організаційно-технологічних, економічних та фінансових, які потребують повсякденного вирішення.

Наявність в економіці держави різних форм власності і підприємницької діяльності створює важливі передумови для формування і розвитку ринкових відносин, які пов'язані із значним динамізмом зовнішнього середовища, для якого характерне посилення ролі споживачів, невизначеність умов функціонування підприємств, зростання міри їхньої залежності від зовнішнього оточення, загострення конкурентної боротьби.

Стабільність діяльності підприємств, досягнення конкурентних переваг, зміцнення позиції підприємства на ринку – все це досягається впровадженням раціональної і виважено розробленої економічної політики суб'єктів господарювання. Саме тому особливої актуальності набуває проблема формування та управління економічною політикою підприємства [43, с. 9].

Економічна політика – це система заходів, методів, інструментів і форм державного впливу на соціально-економічні процеси.

До основних напрямів економічної політики, що визначаються державою, українське законодавство, зокрема відносить і амортизаційну політику, яка орієнтована на створення суб'єктам господарювання найбільш сприятливих та рівноцінних умов забезпечення процесу простого відтворення основних виробничих і невиробничих фондів переважно на якісно новій техніко-технологічній основі.

На сучасному етапі в Україні значну увагу приділяють дослідженню амортизаційного процесу, який відбувається на мікро- і макрорівнях. Питанням стимулювання і поживлення інвестиційного процесу, ролі амортизаційної політики у відтворення основного капіталу, проблемам прискореної амортизації, порядку бухгалтерського відображення амортизаційних відрахувань присвячені роботи багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, таких як: В. Бакай, М. Білик, П. Бубенко, М. Демяненко, С. Євтушенко, О. Боброва, З. Борисенко, Н. Виговська, Н. Дугієнко, Т. Загорська, Л. Городянська, Л. Гуцаленко, О. Любар, Ю. Мороз, Г. Майдуда, Д. Трачова, А. Фукс, І. Яременко, Н. Гудзенко, О. Подолянчук, С. Янг, К. Маттерн, М. Кутер та інші.

Не дивлячись на введення у дію засад міжнародних стандартів фінансової звітності і запровадженням нової методології нарахування амортизації із прийняттям національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України існує низка невирішених питань, які призводять до проблем при формуванні амортизаційної політики. До таких проблем можна віднести: суперечності щодо визначення термінів «знос» і «амортизація» та функцій, що вони виконують; недостатність напрацювань щодо визначення строків використання основних засобів та інших необоротних активів; труднощі при виборі методу нарахування амортизації; проблеми облікового та контрольного забезпечення амортизаційної політики тощо.

Мета магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці заходів з удосконалення здійснення амортизаційної політики на макро- і мікрорівнях та бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань.

Для досягнення мети в роботі поставлено наступні *завдання*:

- здійснити аналіз системи управління та господарської діяльності підприємства;
- визначити місце амортизаційної політики в обліковій інформаційній підсистемі управління підприємством;
- ознайомитись з правовим змістом та особливостями нормативного регулювання облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на

підприємстві;

- дослідити сутність амортизації і ступінь її впливу на відтворення основних активів;
- здійснити аналіз сучасних методів нарахування амортизації;
- розкрити порядок обчислення амортизації основних активів;
- розглянути особливості відображення амортизації в бухгалтерському обліку та для цілей податкових розрахунків;
- виявити основні проблеми та намітити напрями удосконалення облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві.

Об'єктом дослідження є амортизаційний процес, особливості формування та реалізації амортизаційної політики та чинний порядок бухгалтерського відображення амортизаційних відрахувань на підприємствах аграрного сектору економіки.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти амортизаційного процесу, амортизаційної політики та обліку амортизаційних відрахувань.

Інформаційну базу дослідження склали праці вітчизняних та зарубіжних вчених в галузі політики, економіки, бухгалтерського обліку, аналізу та контролю; законодавчі та нормативні документи; науково-методична література; публікації в періодичних виданнях; матеріали науково-практичних конференцій та семінарів.

При дослідженні теоретичних аспектів амортизаційної політики використовувалися *методи* індукції та дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку амортизаційної політики; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту амортизаційної політики підприємств. Метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод використовувалися для виділення об'єктів і елементів амортизаційної політики, встановлення взаємозв'язку облікової та амортизаційної політики, спостереження – для визначення стану формування та реалізації амортизаційної політики на підприємствах України.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Аналіз системи управління та господарської діяльності підприємства

На сучасному етапі розвитку країни особливості управління підприємствами тісно пов'язані із зміною стратегічних орієнтирів в їхній діяльності. В ринкових умовах основними економічними цілями підприємств (фірм) виступають: зростання ефективності виробництва, максимізація прибутку (традиційна мета бізнесу), завоювання нових ринків та задоволення потреб колективу. Одночасно із цим зростає вплив фактора господарського ризику, з'являються переваги вільного ціноутворення, можливості самостійного вибору господарюючим суб'єктом постачальників та споживачів. Разом із тим з держави знімається всяка відповідальність за забезпечення суб'єктів господарювання сировиною та матеріалами, за збут продукції, за рівень середньої заробітної плати.

Як зазначає О.М. Лала, проведення в державі економічної реформи припускає корінну зміну сформованих методів стратегічного розвитку підприємств і державного регулювання економіки. Мета економічної реформи полягає у створенні нових відносин між різними підприємствами, а також усередині окремих підприємств. До сфери державного регулювання усе частіше належать макроекономічні перетворення, а загальною тенденцією є децентралізація управління і зсув основних важелів регулювання на мікрорівень з переходом до все більшої економічної самостійності підприємств, насамперед на базі розвитку відносин власності. Тому кожне українське підприємство змушено в основному самостійно обирати шлях виходу з кризи і входження в ринок. Умовою стабільного і ефективного функціонування стає така форма функціонування підприємств, при якій максимально виявляється власна ініціатива і самостійне вирішення назрілих проблем [57, с. 7].

Як ніколи раніше, нинішній етап розвитку економіки дав можливість керівникам підприємств (фірм) мислити творчо та самостійно обирати ті чи інші моделі управління. Керівники підприємств (фірм) та їх колективи одержали право обирати передбачену законом організаційно-правову форму господарювання, форму власності, вводити адекватну систему оплати праці і матеріального стимулювання, розпоряджатися чистим прибутком на свій розсуд, створювати нові моделі управління.

У нинішній ситуації розробка та реалізація стратегії розвитку українських підприємств зводиться до управління економікою на мікрорівні. Для цього необхідна побудова вдосконаленої системи управління, яка б виконувала такі основні функції:

- направляючу, що передбачає обґрунтування цілей та вибір головних шляхів їхнього досягнення;
- координуючу, тобто балансування найважливіших ресурсних обмежень та узгодження суперечливих інтересів всіх учасників виробничого процесу;
- стимулюючу (є однією із найбільш важкоздійснених), яка спрямована на активізацію рушійних сил розвитку.

На сьогоднішній день існує багато визначень системи управління організацією (підприємством), кожне з яких відповідає методології певного наукового розділу та, відповідно, наголошує на певному аспекті функціонування системи, її побудови, внутрішніх відносинах та ін.

На думку Воронцової Г.В. система управління організацією (підприємством) – це спосіб взаємодії між суб'єктом і об'єктом управління, спосіб побудови взаємозв'язку між рівнями управління і функціональними галузями, що забезпечує оптимальне за даних умов досягнення цілей організації [19].

Янг С. розглядає систему управління організацією як підсистему організації, компонентами якої є групи взаємодіючих людей: її функції полягають в сприйнятті певних проблем організації (входів) і подальшому виконанні набору дій (процесів), в результаті яких виробляються рішення (виходи), що збіль-

шують дохід від діяльності всієї організації (задоволення), або оптимізують деяку функцію всіх входів і виходів організації [115].

Глущенко В.В. та Глущенко В.І. у своїй роботі зазначають, що системою управління можна називати конкретний апаратний, нормативний, функціональний варіант реалізації технології, що дозволяє вирішувати конкретну проблему управління [20].

Система управління також визначається як:

- сукупність системи, що управляє (суб'єкт управління), та керованої системи (об'єкт управління) [42];
- сукупність дій, необхідних для узгодження спільної діяльності людей [3];
- множина взаємопов'язаних елементів (ланок), які складають єдине ціле, та реалізують процес управління для досягнення поставлених цілей [38];
- організаційне складне ціле, що складається з безлічі взаємодіючих елементів, у тому числі об'єкта й суб'єкта управління [2];
- керуюча (суб'єкт управління) та керована (об'єкт управління) системи, а також система зв'язків між ними [106];
- складна система, створена для збору, аналізу і переробки інформації з метою отримання максимального кінцевого результату при певних обмеженнях (нестача ресурсів, наприклад) [41].

На переконання Калюжної Н.Г., яке підтримуємо і ми, наведені визначення переважно зважають, передусім, на системні характеристики системи управління організацією, зокрема – наявність у ній двох специфічних підсистем, одна з яких (суб'єкт управління) здійснює управлінський вплив, а інша є об'єктом, на який цей управлінський вплив спрямований. Тобто, більшість з існуючих визначень системи управління цілком ґрунтовно надаються в рамках системного підходу до управління. Але окрім того, що система управління організацією (підприємством) є, передусім, системою, вона має й інші специфічні характеристики, встановлення яких набуває суттєвого значення в контексті її дослідження. Визначальним тут має стати встановлення особливостей системи управління підприємством виходячи з того, що вона є комплексним явищем,

об'єктом дослідження різних наук та, відповідно, її визначення має базуватися на методології різних галузей науки [45, с. 51].

Ефективність системи управління підприємством залежить від ефективності функціонування її підсистем (економічної, матеріально-технічної, виробничо-технологічної, соціально-психологічної, організаційно-інформаційної, маркетингової).

Підсистема – це виділена за якою-небудь ознакою частина системи, що має характерні риси, взаємо- пов'язана з іншими частинами системи; її, своєю чергою, можна розглядати як самостійну систему [1, с. 89].

Критеріями виділення підсистем системи управління підприємством, на думку Р.І. Біловол та І.В. Калюжної, можуть бути такі: здатність впливати на загальну мету системи; наявність функціональних зв'язків із системою; подільність системи; єдність підсистем з іншими підсистемами та із зовнішнім середовищем (рис. 1.1).

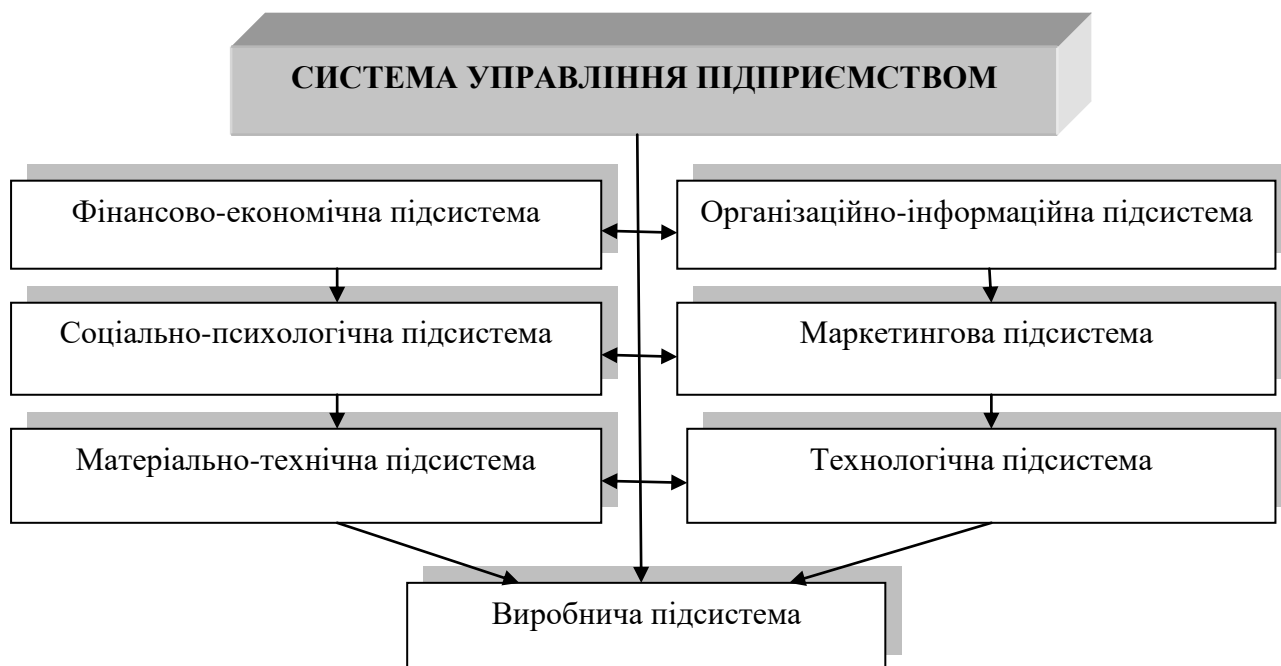


Рис. 1.1. Система управління підприємством та її підсистеми

Джерело: [10]

Фінансово-економічна підсистема системи управління підприємством виконує функції фінансових розрахунків та прийняття рішень, які стосуються управління фінансовими ресурсами підприємства (фірми). Її завданнями є:

аналіз фінансової звітності; управління вибором інвестиційних проектів; управління вибором джерел фінансових ресурсів; розробка рекомендацій щодо подальшої стратегії розвитку підприємства (фірми).

Маркетингова підсистема системи управління підприємством будується із врахуванням комплексного узгодження усіх компонентів маркетингових досліджень та повинна виконувати такі функції: розробка маркетингової стратегії; планування асортименту товару; ціноутворення; контроль збуту продукції; обробка результатів досліджень; дослідження ринкових позицій і сегментів ринку; управління реалізацією та збутом продукції. Спрямована така підсистема на дослідження ринку або певного його сегменту, на визначення конкурентоспроможності продукції та підприємства (фірми), на формування якості продукції чи послуг, які б задовольняли потреби споживачів, на стимулювання збуту.

Соціально-психологічна підсистема являє собою об'єднання людей у певну соціальну спільноту, що зветься трудовим колективом, який об'єднаний спільною метою. Ця система виступає основою, найбільш активною складовою частиною системи управління, оскільки від кваліфікованого, демографічного складу персоналу, досвіду роботи, здатності адаптуватися до змін впливу чинників зовнішнього і внутрішнього середовища та змін цілей системи залежать ефективність і конкурентоспроможність підприємства. Основним завданням трудового колективу є ефективне використання матеріально-технічних, інформаційних, фінансових та інших ресурсів підприємства під час здійснення виробничої діяльності і формування сприятливого морально-психологічного клімату в колективі [55, с. 173].

Матеріально-технічна підсистема системи управління підприємством – це взаємозалежний, взаємообумовлений функціональною приналежністю комплекс устаткування, яке забезпечує вирішення завдань підприємства (фірми). Головне призначення підсистеми полягає в своєчасному та комплексному забезпеченні процесу виробництва сировиною, матеріалами, комплектуючими у період дотримання режиму економії у використанні матеріалів, здійснення постачальних операцій та складування.

Технологічна підсистема системи управління підприємством зумовлена розподілом процесу виробництва на стадії і процеси, що забезпечують випуск конкурентної продукції (робіт, послуг). Забезпечує вона гнучкість технологічних процесів, наявність конкурентоспроможних ідей, наукових розробок щодо вдосконалення процесів виробництва та охоплює машини, механізми і інструменти, а також навички та знання. Головним завданням технологічної підсистеми є прискорення усіх процесів, які пов'язані із виробництвом продукції.

Організаційно-інформаційна підсистема передбачає розподіл завдань і повноважень для прийняття управлінських рішень між керівництвом підприємства, відповідальним за діяльність функціональних структурних підрозділів на базі використання комп'ютерної техніки, що значно підвищує ефективність виконання управлінських рішень. Однією з найважливіших цілей організаційно-інформаційної підсистеми є забезпечення комплексного скоординованого автоматизованого виконання розрахункових, проектних і обліково-інформаційних робіт, які виникають у функціональних підсистемах управління підприємством [10, с. 61].

1.2. Амортизаційна політика в обліковій інформаційній підсистемі управління підприємством

Україна сьогодні поставлена перед об'єктивною необхідністю активізації інвестиційної діяльності на створення конкурентоспроможних господарських систем, модернізацію та реконструкцію діючих структур. Саме інвестиції у сучасних умовах стрімкого розвитку нових технологій виступають важливим засобом забезпечення прогресивних структурних зрушень в економіці. Головним же фактором активізації відновлювальної діяльності, спрямованим на підвищення фінансової зацікавленості підприємств в здійсненні інвестицій в оновлення основних активів, є проведення гнучкої амортизаційної політики. Чим масштабніші обсяги та вища ефективність інвестицій, тим швидше здійснюється відтворювальний процес, відбуваються позитивні ринкові перетворення.

У прямому розумінні слова політика – це мистецтво управління будь-яким процесом. Амортизаційна політика являє собою процес розробки норм і правил нарахування амортизації, встановлення певного порядку використання амортизаційного фонду. Інакше кажучи, це сукупність заходів, що здійснюються державою і спрямовані на забезпечення нормального режиму відтворення основного капіталу. Найважливішою умовою ефективного функціонування підприємств у ринковому середовищі є забезпечення принципу самофінансування, який передбачає здійснення господарської та інвестиційної діяльності за рахунок власних джерел (амортизації та нерозподіленого прибутку), а також залучення кредитних ресурсів. Амортизаційні відрахування посідають головне місце серед джерел самофінансування тому, що завдяки синхронності між кругооборотом основного капіталу і формуванням амортизаційного фонду, меншій їх схильності до кон'юнктурних коливань, пов'язаних з результатами господарської діяльності, вони більшою мірою, ніж прибуток можуть бути фінансовою базою самостійності підприємств у відтворенні основного капіталу. Тому практично в усіх розвинутих країнах амортизаційні відрахування є основним джерелом інвестиційних ресурсів [29, с. 46].

Аналіз досліджень наукових праць засвідчує відсутність єдиного підходу до трактування сутності поняття «амортизаційна політика» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Трактування поняття «амортизаційна політика»
різними науковцями**

Автор	Визначення
Бакай В.Й. [7, с. 47]; Бакай В.Й. [8, с. 97]	Державна амортизаційна політика – це ряд важливих заходів, які проводить держава з розробки принципів, норм та порядку забезпечення економічного і соціального розвитку. Головною та визначальною метою розробки амортизаційної політики вважається збільшення потоку власних фінансових ресурсів за рахунок внутрішніх джерел, а вже основною метою її є забезпечення за рахунок постійних відрахувань з грошових доходів необхідного фонду засобів для відтворення або заміни основних фондів.
Борисенко З.Н. [12, с. 3], Білик М. [9, с. 48] та Могилова М.	Амортизаційна політика – це процес розробки норм і правил нарахування амортизації, встановлення порядку використання амортизаційного фонду.

[77, с. 83]	
Бубенко П.Т., Тітяєв В.І., Димченко О.В. та ін. [15, с. 126]	Амортизаційна політика – це політика підприємства щодо вибору відповідних методів амортизації основних фондів і нематеріальних активів, а також забезпечення цільового використання амортизаційних відрахувань, зниження бази оподаткування, створення власних інвестиційних ресурсів тощо.
Виговська Н.Г. [17, с. 59]	Амортизаційна політика – це складова частина загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів, яка полягає в оптимізації потоку власних засобів, що реінвестуються у виробничу діяльність.
Овод Л.В. [82, с. 66]	Амортизаційна політика підприємства – це вибір і оптимальне поєднання способів, правил і методики нарахування та обліку амортизації, встановлення порядку використання амортизаційних відрахувань для відтворення основних фондів відповідно до умов господарювання і амортизаційної політики держави.
А. Шот [114, с. 97] та Рудченко Н., Омельянчик Н., Тютюн М. [100, с. 53]	Амортизаційна політика – це сукупність заходів, що здійснюються державою і спрямовані на забезпечення нормального режиму у відтворення основних фондів.
Яремко І.Й. [116, с. 76]	Амортизаційна політика підприємства – це цілеспрямована діяльність підприємства з вибору й застосування одного з можливих (дозволених законом) методів амортизації з метою максимізації обсягу власних фінансових ресурсів протягом амортизаційного періоду.
Дем'яненко М.Я., Євтушенко С.М. [28, с. 26-27]	Амортизаційна політика держави – це регулювання на державному рівні процесів відтворення необоротних активів з метою створення сприятливих та рівних умов суб'єктам господарювання шляхом визначення порядку нарахування амортизації.
Самбурська Н.І. [102, с. 68]	Амортизаційна політика як складова частина економічної політики держави є специфічним важелем, який спрямовано на підприємницьку діяльність окремо функціонуючих господарюючих суб'єктів. Її основною метою є створення умов для відтворення та оновлення основних засобів, активізації інвестиційних процесів і прискорення науково-технічного прогресу.
Кондратенко І.А., Трачова Д.М. [51, с. 45]	Амортизаційна політика підприємства – це комплекс заходів, спрямованих на оптимізацію процесу формування, розподілу та використання коштів, визнаних як амортизаційні суми у складі всіх фінансових ресурсів підприємства, для забезпечення стабільного прибутку шляхом оновлення та підтримки основних фондів у обмеженнях чинного законодавства та загальнодержавної амортизаційної політики.

Слід розмежовувати два поняття «амортизаційна політика держави» та «амортизаційна політика підприємства».

У процесі встановлення амортизаційної політики головну регулюючу роль грає держава, визначаючи її основні принципи:

– порядок визначення амортизації;

- норми амортизаційних відрахувань;
- віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва;
- застосування прискореної амортизації;
- віднесення витрат на проведення капітального ремонту, реконструкцію й технічне переозброєння виробництва;
- використання амортизаційних відрахувань [81, с. 8-9].

Амортизаційна політика держави – це державне керування процесом розробки норм і правил нарахування амортизації, установлення порядку використання амортизаційного фонду. На території України встановлена єдина організаційно-правова основа, режим і методи регулювання амортизації.

Розробка амортизаційної політики на підприємствах починається з вивчення та врахування основних факторів (як зовнішніх, так і внутрішніх), що визначають передумови її формування.

Підприємство у сучасних умовах господарювання перебуває під постійним впливом зовнішнього середовища, яке є досить нестабільним, невизначеним і мінливим. Зовнішнє середовище впливає безпосередньо на цілі, тактику та стратегію діяльності господарюючого суб'єкту у цілому, і формування амортизаційної політики зокрема. У цьому процесі ключову роль відіграє амортизаційна політика держави, що визначає основні дозволені законодавчі параметри амортизаційної політики підприємства.

До зовнішніх факторів, що визначають передумови формування амортизаційної політики підприємства можна віднести:

- законодавча база держави;
- фаза розвитку ринку (розвиток, стабільний, спад, криза);
- вплив галузевих чинників і конкурентного середовища;
- інші види політики держави (інвестиційна, податкова, грошово-кредитна тощо)
- швидкоплинність науково-технічного прогресу у цілому та у галузі.

Що стосується внутрішніх факторів впливу на формування амортизаційної політики, то вони перебувають під безпосереднім контролем власників, ке-

рівників та персоналу господарюючого суб'єкту. Тому аналіз внутрішнього середовища розкриває ті можливості, той потенціал, на який може розраховувати суб'єкт господарювання за допомогою певних інструментів амортизаційної політики з метою підвищення її ефективності: забезпечення високого рівня технічного і технологічного стану активної частини основних активів, інноваційності виробництва продукції (робіт, послуг), визначених параметрів прибутковості і платоспроможності господарюючого суб'єкту.

До внутрішніх факторів, які визначають передумови формування амортизаційної політики підприємства відносяться:

- галузь, вид діяльності і продукції підприємства, особливості виробничого процесу;
- інші види політики підприємства (інвестиційна, фінансова, податкова цінова тощо);
- структура основних засобів і їх вартість;
- умови формування первісної вартості об'єктів основних засобів, періодичність і умови їх переоцінки, підходи до розрахунку ліквідаційної вартості;
- встановлений підприємством строк корисного використання (експлуатації) основних засобів за видами та групами;
- прийняті на підприємстві методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за їх видами та групами;
- порядок використання амортизаційних відрахувань;
- види операційних витрат підприємства та вплив амортизаційної складової на них;
- рівень кваліфікації управлінського персоналу.

Амортизаційна політика тісно пов'язана з іншими політиками на підприємстві (рис. 1.2).

Мороз Ю.Ю було виокремлено основні складові амортизаційної політики підприємства, а саме:

- 1) первісна вартість об'єкта неспоживних активів (первісна вартість формується за рахунок певних витрат, що є індивідуальними для кожного підпри-

емства; відповідно до законодавства в деяких випадках до первісної вартості не враховується сума податку на додану вартість);

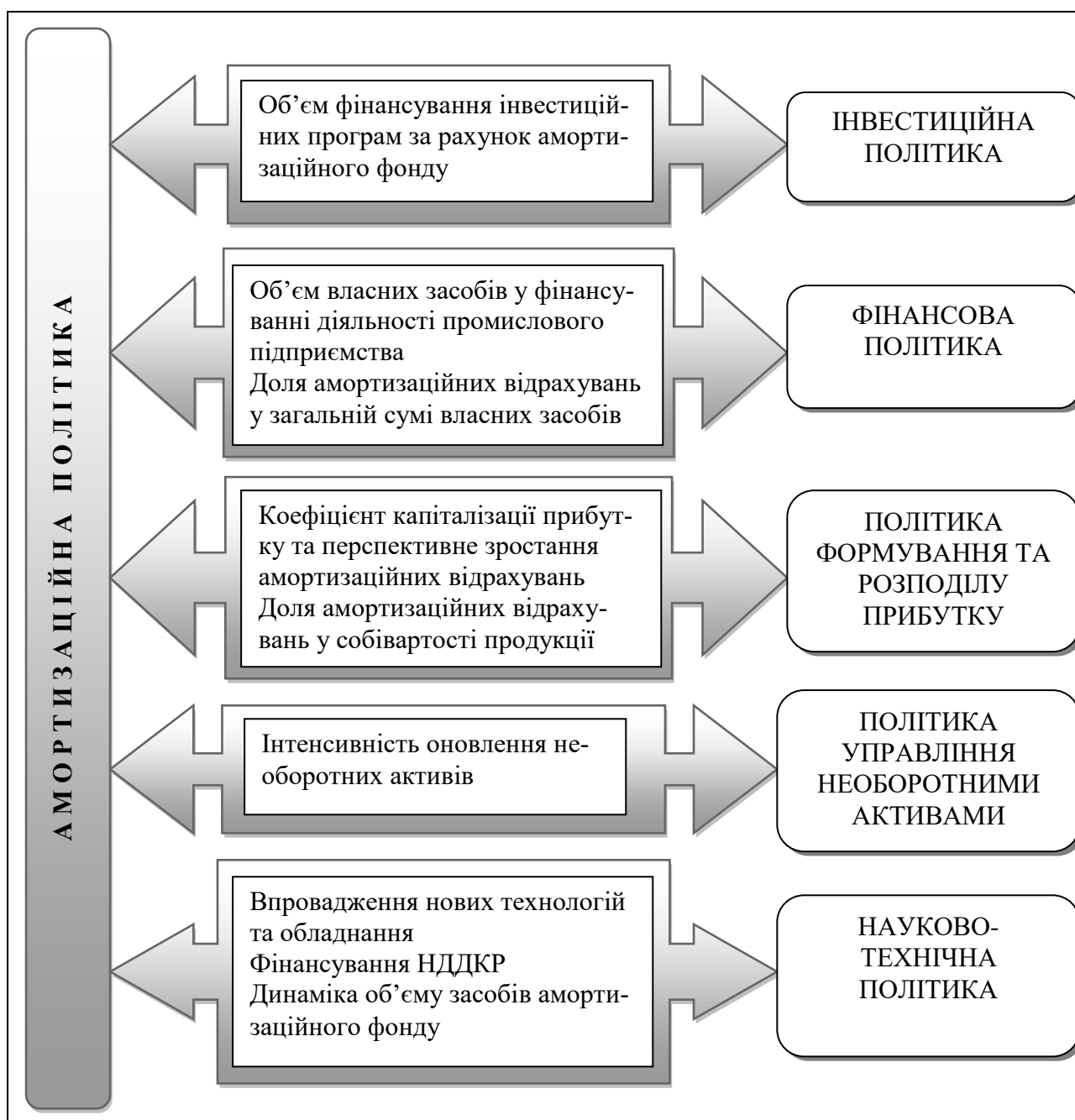


Рис. 1.2. Взаємозв'язок амортизаційної політики з іншими політиками підприємства

Джерело: [8, с. 98]

2) переоцінена вартість неспоживних активів (проблемою нарахування реальної суми амортизації, яка б забезпечила повне відтворення неспоживного майна підприємства, є нехтування його переоцінкою);

3) витрати на поліпшення неспожитих активів (первісна вартість основних засобів в може збільшуватися на суму витрат, що пов'язані з поліпшенням, проте для збільшення своєї вартості підприємство може завищити вартість поліпшення, наприклад, шляхом купівлі певних деталей за іншою вартістю, ніж та, що відображена в документах);

4) вартісні критерії, що характеризують об'єкти неспоживних активів (дані характеристики встановлюються підприємством самостійно для розмежування основних засобів і малоцінних необоротних активів, що дозволяє впливати на суму нарахованої амортизації та термін відтворення неспоживних активів, наприклад, підприємство може основний засіб зарахувати до малоцінних необоротних активів, використовуючи один з методів нарахування амортизації: 50 % вартості списується – в першому, а 50 % вартості в останньому місяці експлуатації чи 100 % вартості списується при введенні майна в експлуатацію і навпаки);

5) ліквідаційна вартість неспоживних активів (дана вартість не є визначеною і не має формули розрахунку на законодавчому рівні, що дозволяє варіювати її розмір на користь підприємства);

6) строк корисного використання неспоживних активів (встановлюється кожним підприємством самостійно на основі законодавства, що також дає можливість варіювати суму нарахованої амортизації);

7) методи нарахування амортизації на неспоживні активи (обирається підприємством самостійно на основі методів, що запропоновані законодавством (Податковим кодексом України, Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку));

8) розрахунки норм та сум амортизації неспоживних активів;

9) первинний облік амортизації і знос у неспоживних активів;

10) розподіл нарахованої амортизації на окремі аналітичні рахунки витрат;

11) система обліку та звітності амортизації і зносу неспоживних активів [78, с. 81-98].

Важливе значення амортизаційної політики в діяльності підприємств аграрного сектору економіки зумовлена тим, що амортизаційні відрахування впливають на такі показники їх діяльності, як:

- ціни на продукцію (роботи, послуги) підприємства, доходи від її (їх) продажу і податок на додану вартість;
- розмір витрат та їх структура;
- рівень зносу основних засобів та інших необоротних активів підприємства та їх залишкова вартість;
- розмір капітальних інвестицій;
- фінансовий результат операційної діяльності підприємства;
- загальний фінансовий результат діяльності підприємства;
- грошові потоки від операційної та інвестиційної діяльності і чистий грошовий потік підприємства;
- показники фінансової звітності.

Таким чином, амортизаційної політика на підприємстві виступає важливою ланкою його стратегічного та тактичного управління. Тому ефективна амортизаційна політика щодо основних засобів та інших необоротних активів підприємства – це комплекс заходів і управлінських рішень, які спрямовані на інноваційне, вчасне оновлення засобів праці та безперервність виробничого процесу, формування достатнього рівня амортизаційних відрахувань і їх використання за функціональним призначенням, забезпечення прибутковості та конкурентоспроможності підприємства (фірми).

Загорська Т.В. наголошує на тому, що зміст амортизаційної політики підприємства має бути підпорядкований її здатності вирішувати наступні завдання: забезпечувати інвесторам гнучке відшкодування витрат, пов'язаних з початковим формуванням основного капіталу, відповідність рівня ліквідності основного капіталу його залишковій вартості за рахунок об'єктивної переоцінки активів, що амортизуються; стимулювати розширене відтворення основних засобів підприємства з метою подолання фізичного і морального зносу цих ак-

тивів; удосконалювати видову, вікову і технологічну структуру майнового комплексу суб'єкту господарювання [37, с. 179].

Неможливо і не слід прагнути у сучасних умовах швидкоплинного науково-технічного прогресу до відповідності суми нарахованої амортизації реальному рівню сукупного зносу основних засобів та інших необоротних активів, а необхідно здійснювати управління амортизаційним процесом відповідно до поточних завдань і стратегічної мети підприємства (фірми). В той же час, обрані елементи амортизаційної політики підприємства мають враховувати усі чинники, які пов'язані не тільки з експлуатацією об'єктів основних засобів та інших необоротних активів, а й діяльності підприємства (фірми) у цілому.

1.3. Правовий зміст та нормативне регулювання облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві

Економічні умови діяльності суб'єктів господарювання, державні нормативно-правові і законодавчі акти формують засади амортизаційної політики на кожному підприємстві (фірмі). Чимало змін відбулося у законодавчому регулюванні амортизаційної політики підприємств за останні роки, тому дослідження і аналіз змін в законодавстві щодо елементів амортизаційної політики підприємств є на сьогодні надзвичайно актуальним питанням.

Серед законодавчих актів в сфері господарювання чільне місце посідає Господарський кодекс України, який у блоці нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, виконує одну із провідних ролей. У Господарському кодексі прописані основні складові механізму регулювання господарських відносин. Так, ст. 9 Господарського кодексу України дає визначення економічної політики, до складу якої входить і амортизаційна політика, ст. 10 окреслює її основні напрями, а засоби державного регулювання господарської діяльності, у свою чергу, знайшли своє відбиття у ст. 12 ГК України [24].

Суб'єктами господарювання відповідно ст. 55 Господарського кодексу України визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність госпо-

дарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. Суб'єктами господарювання є:

1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці [24].

Також у частини 8 статті 19 Господарського кодексу України зазначено, що усі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести (крім громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які провадять господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці) бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Забороняється вимагати від суб'єктів господарювання, відокремлених підрозділів юридичних осіб, виділених на окремий баланс, подання статистичної інформації та інших даних, не передбачених законом або з порушенням порядку, встановленого законом [24].

Що стосується Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV, то ним регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників [111].

В Україні порядок ведення бухгалтерського обліку регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організацій-

но-правових форм та форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством [99].

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюють Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством, з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- для удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні визначає, що національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [99].

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну України від 07.02.13 р. № 73 визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансо-

вої звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Складання фінансової звітності, як визначає НП(С)БО 1, має за мету надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [80].

Методологічні засади формування в обліку інформації про основні засоби, а також її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Відповідно до п. 4 зазначеного положення основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [95].

Під амортизацією розуміється систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Знос основних засобів – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [95].

В свою чергу у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 зазначено, що бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення (зі складу в цех (відділ, дільницю), з цеху в цех тощо), вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);

- відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;

- визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;

- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;

- інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції [74].

Господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами, які розкривають інформацію про:

- назву первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію;

- дату складання;

- назву підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;

- назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;

- технічну характеристику (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта основних засобів, його переоцінку, ремонт, поліпшення та амортизацію;

- посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;

- перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об'єктом основних засобів, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті основних засобів;

- походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення основних засобів, та про безоплатно одержані основні засоби;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції [74].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мініфіном України від 18.10.1999 р. № 92. Відповідно до нього нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Накопичена амортизація нематеріальних активів – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання [96].

Також, наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 було затверджено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Зокрема, розділ V встановлює порядок нарахування амортизації нематеріальних активів [73].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Мініфіну України від 18.11.2005 р. № 790 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Відповідно до цього положення біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Під поточними біологічними активами розуміють біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на ви-

рощуванні та відгодівлі. Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами [97].

За П(С)БО 30 «Біологічні активи», а також Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 об'єктом нарахування амортизації є довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю. По біологічних активах, які оцінюються за справедливою вартістю, амортизація не нараховується [97; 72].

При веденні бухгалтерського обліку згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку необхідно також враховувати вимоги інших нормативних документів Міністерства фінансів України:

Перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку) встановлено Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Мінфіну фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [88].

У Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 наведена коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку) [44].

Відображення інформації про необоротні активи, їх знос в облікових регістрах журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку може здійснюватися за Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Мінагрополітики України від 04.06.2009 р. № 390 [75].

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433 розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал. Можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) [76].

Наказ про облікову політику можна не перезатверджувати кожного року, а лише вносити зміни у вже існуючий, про вказано в листі Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику». У випадку внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції. Зміна в обліковій політиці має бути обґрунтованою, оформленою наказом і доведеною до користувачів звітності в Примітках до фінансових звітів [60].

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документу про встановлення і змінення облікової політики. В Примітках до фінансової звітності описуються:

- основи оцінки для підготовки звітності (фактична вартість придбання, відновна вартість, вартість реалізації, можлива ціна продажу, дисконтована вартість);

- інші істотні питання для правильного розуміння звітності (спільна діяльність, об'єднання компаній, облік інфляції, урядові субсидії і т. п.) [60].

Наслідки змін в обліковій політиці, мають бути оцінені у вартісному вираженні і відбиті в звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітних періодів;

– повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів;

– застосування інших вимог відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [60].

Також слід пам'ятати, що не всяка зміна в обліковій політиці підпадає під визначення зміни в обліковій політиці. Яскравий тому приклад – зміна методу амортизації. Хоча його й прописують в наказі про облікову політику, однак це не що інше, як зміна облікової оцінки. Таку позицію підтвердив і Мінфін в листі від 02.11.09 р. № 31-34000-20-23-5535/5708 «Щодо зміни методу амортизації основних засобів» [61]. Тому необхідно чітко розмежовувати зміни в обліковій політиці і зміни в облікових оцінках. Якщо неможливо відрізнити – розглядати як зміни облікових оцінок, порядок обліку яких тільки перспективний (п. 14 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») [94].

Організаційну основу системи бухгалтерського обліку на підприємстві становить документування. Це один із основних методів бухгалтерського обліку, який разом із інвентаризацією є елементом первинного спостереження. Документ – письмове свідчення про здійснення господарських операцій, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку [85, с. 49]. Під бухгалтерським документом розуміють інформаційну основу бухгалтерського обліку, що включає первинні документи, облікові реєстри, форми звітності [58, с. 11]. Документування виступає як процес створення документів шляхом фіксації інформації на матеріальних та електронних носіях, є початковим етапом документообігу.

На законодавчому рівні питання документального оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 99 р. № 996-XIV [99], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [92], а також низкою нормативно-правових актів, що визначають порядок

складання та заповнення документів на підприємствах, які займаються виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції.

Законом № 996 передбачено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [99]. Цей закон надає визначення поняттю “первинний документ”, під яким розуміється документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Положення № 88 визначає, що основою бухгалтерських записів є первинний документ, що виступає письмовими доказом і фіксує, а також підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи керівництва на їх проведення [92].

Прийняття Верховною Радою України Податкового кодексу від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі всіма наступними змінами та доповненнями накладає свій відбиток на питання регламентації та регулювання амортизації необоротних активів.

Податковий кодекс розкриває нові підходи, що впливають на формування амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

Перш за все, Податковий кодекс трактує поняття «основні засоби» замість категорії «основні фонди». Так, основні засоби – 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) (п.п. 14.1.138. ПКУ) [93].

Встановлена нова межа вартості основних засобів понад 6000 грн. надає можливість переводити велику кількість об'єктів зі складу основних засобів до

складу малоцінних та швидкозношуваних предметів, що, у свою чергу, автоматично впливає на вибір методів нарахування амортизації.

Також, Податковий кодекс України встановлює для підприємств необхідність коригувати бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування на різниці, встановлені ПКУ (п.п. 134.1.1. ПКУ).

Фінансовий результат до оподаткування збільшується (п.п. 138.1. ПКУ):

- на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [93].

Фінансовий результат до оподаткування зменшується (п.п. 138.2. ПКУ):

- на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 статті 138;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень статті 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу [93].

Необхідно також враховувати, що у податковому обліку п.п. 138.3.2. ПКУ не дозволяє амортизувати:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;
- на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів [93].

Важливе місце в механізмі нарахування амортизації займає класифікація груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Класифікаційний перелік груп основних засобів та інших необоротних активів представ-

лено у п.п. 138.3.3. ПКУ.

Водночас Податковий кодекс встановлює мінімальний строк корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних активів (п.п. 138.3.3.), що становить від 2 до 20 років в залежності від групи, що не було передбачено П(С)БО 7 «Основні засоби».

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного:

– у разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені цим підпунктом;

– у разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку [93].

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів зазначені у п.п. 138.3.3. статті 138 Податкового кодексу України.

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ, підпунктами 138.3.2-138.3.4 пункту 14.1. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу. Для розрахунку амортизації відповідно до положень пункту 14.1 визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку (п.п. 138.3.3. статті 138 ПКУ) [93].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів

Формування амортизаційної політики ґрунтується на розумінні суті самої амортизації та її ролі у відтворювальному процесі. Амортизація – важлива категорія в макроекономіці, економіці виробництва, фінансовому обліку, аудиті тощо. Крім того, це поняття застосовується в інвестиційному менеджменті, зокрема у фінансовому, коли йдеться про управління капітальними (реальними) інвестиціями. Теоретичне і практичне значення дослідження сутності амортизації має довготривалу традицію. Однак єдиної точки зору до цього часу не існує, хоча вирішення цього питання є досить важливим і принциповим [30, с. 123].

До визначення сутності поняття «амортизація» дослідники зверталися неодноразово. В умовах переходу до машинної індустрії, наприклад, перед економічною наукою постало завдання пояснити, яким чином окупаються величезні витрати, що пішли на придбання засобів виробництва (машин, устаткування, обладнання), та постійно зростаючих обсягів перероблюваної сировини, палива тощо. Ці засоби виробництва зношуються, перероблюються, а то і зникають зовсім у процесі виробництва. Так змінюється споживча вартість засобів виробництва. А що відбувається із вартістю засобів виробництва при цьому? Вона зберігається чи зникає подібно до окремих елементів споживної вартості засобів виробництва?

Спробу відповісти на це питання зробив англійський економіст XVIII-XIX ст. Д. Рікардо. Фактично він висунув тезу щодо перенесення вартості використаних засобів на вироблений товар. Однак витoki вирішення цих питань можна знайти ще у попередників, зокрема, Ф. Кене у своїй «Економічній таблиці» виходив фактично із того, що вартість витрачених засобів виробництва у

процесі їх виробничого використання не зникає, а переноситься на новий товар. В той же час між працями Ф. Кене та Д. Рікардо існує досить суттєва відмінність. Якщо Ф. Кене опирався на інтуїцію та констатував сам факт перенесення вартості засобів виробництва, то Д. Рікардо вперше свідомо ставить цю проблему, більше того – спробу вирішити її з позиції трудової теорії вартості. «На вартість товару впливає не лише праця, безпосередньо витрачена на їх виробництво, але і капітал, тобто праця, витрачена на знаряддя, інструменти і будівлі, які сприяють цій праці» [5, с. 410].

Але, для нього залишилося незрозумілим, яким чином одночасно у одному і тому ж процесі праці створюється нова вартість та переноситься вже існуюча вартість, яка втілена у засобах виробництва. Д. Рікардо не проводить різниці між двома сторонами процесу виробництва товарів – працею певного виду, або конкретною працею, і витратами людської праці взагалі [39, с. 87]. К. Маркс зазначав, що ні Д. Рікардо, ні будь-який інший економіст ні до нього, ні після нього не розмежовували строго двох сторін праці, а тому, як слід було очікувати, не дали аналізу їх різної ролі в утворенні вартості [69, с. 212].

К. Маркс розглядав амортизацію як динамічне явище, характерну особливість обороту основного капіталу. У процесі функціонування засоби праці «не входять до продукту або до тієї споживної вартості, створенню якої вони сприяють, а, навпаки, зберігають по відношенню до неї свою самостійну форму до повного їх зносу» [70, с. 178]. В той же час вартість свою вони передають по частинах. К. Маркс у своєрідності перенесення вартості на продукт бачив відмінну рису основного капіталу. Частина вартості основного капіталу, яка відокремилась від нього у процесі створення нової вартості та продовжує рух у процесі обороту, та являє собою амортизаційні відрахування. К. Маркс писав: «Хоча, як ми бачили, основний капітал *in natura* продовжує діяти в процесі виробництва, частина його вартості, яка визначається середньою величиною зносу, обертається разом з продуктом, перетворюється на гроші, складає елемент резервного грошового фонду, який служить для відшкодування капіталу, коли прийде термін його відтворення *in natura*» [70, с. 192-193].

Отже, класична економічна теорія стверджує, що амортизація – це відшкодування зношування засобів праці, яке пов'язане із поступовим перенесенням їхньої вартості на продукт, що виробляється з їх допомогою.

Як зазначають у своїх працях радянські вчені-економісти, амортизація – це грошовий вираз вартості відшкодування основних фондів [13; 45], це покриття витрат по відтворенню засобів праці, спожитих в процесі виробництва, по відтворенню основних фондів тієї ж потужності [32, с. 412], це – джерело накопичення [46, с. 19]. Різноманітні трактування терміну «амортизація» зустрічаємо в сучасних економічних джерелах [91; 84; 31], сутність яких зводиться до того, що амортизація – це процес перенесення авансованої раніше вартості усіх видів засобів праці на вартість виготовленої продукції з метою повного відшкодування зношування засобів праці. Аналогічна трактовка характерна і для західних економістів: «Амортизація є грошовим виразом зносу засобів праці. Вона відображає процес перенесення уречевленої в основних засобах суспільної праці на вироби, що виготовляються з їх допомогою» [71, с.175].

Питання амортизації в період трансформаційних змін стали досить актуальними. Пояснюється це тим, що мова йде про методи збереження та оновлення основного капіталу та суттєвий елемент собівартості продукції. В ринкових системах стосовно амортизації основного капіталу існують дві концепції: економічна та податкова. Амортизація в економічній концепції розглядається як списання вартості основного капіталу за економічно обґрунтованими нормами, що відображає реальний його знос у даних умовах відтворення. Нарахування амортизації в економічних цілях необхідно для визначення витрат основного капіталу в поточному виробництві і відповідно дійсній його прибутковості, для управління виробництвом і надання об'єктивної інформації про ефективність даного виробництва його керівникам, акціонерам, кредиторам, іншим підприємствам і т.п. Що стосується амортизації в податковій концепції, то це списання вартості основного капіталу за податковими нормами, що можуть перевищувати економічно обґрунтовані. У цьому випадку амортизація розглядається як засіб розподілу авансованої вартості, а використовується для визна-

чення величини прибутку, що підлягає оподаткуванню. Нарахування амортизації в податкових цілях регулює відносини підприємств із бюджетом відповідно до проведеної державою податкової політики [64, с. 104].

Отже, думки вчених стосовно економічної сутності амортизації розходяться. А саме одна з них полягає в тому, що амортизація – це грошовий вираз зносу, друга, що амортизація – це процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції, а третя, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку [48, с. 56].

З метою з'ясування економічної сутності амортизації розглянемо кругообіг основного капіталу, тому що тією чи іншою мірою всі визначення цього поняття пов'язані із вартістю основного капіталу, тобто із вартістю тієї частини виробничого капіталу, що бере участь у виробництві і переносить свою вартість частково на новостворений продукт.

Кругообіг основного капіталу у процесі господарської діяльності проходить три стадії. Продуктивне використання засобів праці і нарахування амортизаційних відрахувань відбувається на першій стадії. Засоби праці у процесі експлуатації на цій стадії зношуються та нараховується сума зносу, яка і є підставою для списання на витрати після завершення процесу виробництва суми амортизаційних відрахувань. Таким чином, на першій стадії кругообігу основного капіталу втрачається споживча вартість засобів праці, їхня вартість переноситься на вартість готової продукції, товарів, робіт, послуг.

Перетворення частини основного капіталу, що перебував у продуктивній формі, на грошові кошти через нарахування амортизаційних відрахувань відбувається на другій стадії. Амортизаційний фонд формується саме на цій стадії.

Оновлення споживної вартості частини основного капіталу в процесі виробництва має відбуватися на третій стадії. Здійснюється це оновлення заміною зношених засобів праці на нові за рахунок амортизаційного фонду. В той же час слід зазначити, що на цій стадії не завжди відбувається оновлення осно-

вного капіталу і, можливо, саме у цьому криється одна із головних проблем амортизації.

Отже, кругообіг основного капіталу включає знос, амортизацію та оновлення. До того ж знос та амортизація відбуваються у процесі виробничого використання основного капіталу, а оновлення – в результаті його створення та відновлення.

Розрізняють два види зносу – фізичний та моральний. Що стосується фізичного зносу, то під ним розуміють поступову втрату основним капіталом своїх первісних техніко-експлуатаційних властивостей, тобто споживної вартості. В той же час відбувається це не лише у процесі функціонування основного капіталу, але й при його бездіяльності та призводить до поступового зменшення його реальної вартості – економічного спрацювання. Фізичне спрацювання з часом поступово накопичується та зумовлює такий технічний стан того чи іншого засобу праці, коли подальше його використання у виробництві стає неможливим, тобто настає момент повного фізичного зносу, що вимагає заміни новим екземпляром аналогічного призначення такого знаряддя праці.

Існує, крім фізичного зносу, ще й моральний знос засобів праці, при якому ще достатньо придатні за матеріальним станом обладнання та машини стають порівняно з новими, більш ефективними зразками техніки не вигідними в експлуатації. Усе більшого значення в сучасних умовах набуває врахування саме морального зносу. З'являються нові, більш сучасні види обладнання та устаткування із підвищеною продуктивністю, кращими умовами обслуговування та експлуатації, що часто робить економічно доцільним заміну старих засобів праці ще до їхнього фізичного зносу. Несвоєчасна заміна морально застарілих засобів праці завдає значної шкоди розвитку технічного прогресу у країні, стримує розробку науково обґрунтованих норм амортизації, оновлення виробничого апарату, зростання продуктивності праці. А це в умовах ринкової конкуренції зовсім неприпустимо. Таким чином, періодично виникає необхідність заміни основного капіталу, та перш за все його активної частини, новими, сучаснішими екземплярами.

Знос не ідентичний зношуванню. Піддаються зносу усі вироблені засоби праці, як діючі, так і бездіяльні, незалежно від їхньої участі у процесі виробництва. Знос – це об'єктивно існуюче явище, тоді як зношування - економічний процес, відображення зносу у економічній дійсності. Зношування, чи економічний знос, являє собою процес втрати засобами праці вартості. Причиною зношування може бути як фізичний, так і моральний знос [13, с. 7].

Отже, знос та зношування доцільно було б розрізняти у такому аспекті: знос – це матеріально-технічний аспект, а зношування – це економічний аспект одного і того ж процесу. Основою ж амортизації є зношування. Сума амортизації, що нарахована за період експлуатації засобів праці, буде настільки співпадати із реальною величиною їх зносу у класичному економічному розумінні, наскільки вибраний господарюючим суб'єктом метод нарахування амортизації буде враховувати реальний ступінь впливу на засоби праці видів зносу.

Також не слід ототожнювати амортизацію із відшкодуванням зносу основного капіталу. Відбувається відшкодування зносу не у процесі формування амортизаційного фонду, а при наступному його використанні для заміни застарілого обладнання та у ході капітального ремонту і модернізації.

Відмінність між амортизацією і зносом основного капіталу полягає у наступному. Якщо знос – це втрата споживної вартості, а отже, і вартості засобів праці, то під амортизацією розуміють перенесення вартості засобів праці на створюваний продукт з наступним їх відновленням. Обидва процеси, незважаючи на їх відмінності, є нерозривними як дві сторони одного явища. Тому амортизаційні відрахування, відображаючи величину перенесеної вартості, одночасно показують і ступінь зносу основного капіталу [30, с. 125].

Дугієнко Н.О. та Колобердянко І.І. акцентують увагу на тому, що амортизація спрямована як у минуле (визначається собівартість продукції і ступінь зносу основного капіталу), так і майбутнє (створює фонд відновлення). Перша її сторона розрахункова, пасивна, а друга – активна, яка впливає на процес відтворення основного капіталу. Отже, амортизація є складовою фінансово-господарської діяльності підприємства. І саме амортизаційна політика 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 основного капіталу. Тому підприємствам необхідно орієнтуватись в економічному механізмі управління амортизацією [30, с. 126].

Вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику можна дослідити за даними рис. 2.1.



Рис. 2.1. Амортизація у діяльності підприємства

Джерело: [35; 26]

Без окреслення функцій амортизації повне розкриття її сутності неможливе. В економічній літературі немає єдності думок щодо функцій амортизації. Амортизація, на нашу думку, виконує наступні функції (рис. 2.2).

1. Функція відшкодування вартості зносу основних засобів. Ця функція впливає з того, що за своєю економічною природою амортизаційні відрахування покликані відшкодувати вартість спожитих засобів праці. Інакше кажучи, амортизаційний фонд повинен відповідати вартості капіталу, який йому необхідно відшкодувати [12; 109]. Амортизація в цьому випадку призначена для простого відтворення.

2. Сутність відтворювальної функції полягає в тому, що кошти амортизаційного фонду не є «замороженими», а здійснюють постійний рух з метою відновлення та відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання в амортизаційному фонді необхідної кількості грошових

коштів. Функція відтворення тісно пов'язана із попередньою, але передбачає, що амортизація призначена для здійснення як простого, так і розширеного відтворення основних засобів [109; 4; 101].

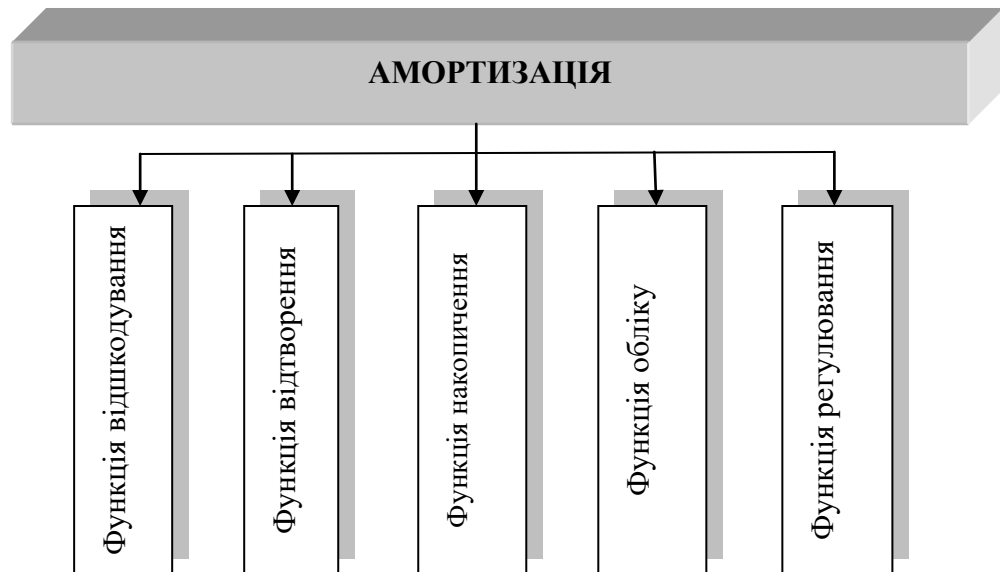


Рис. 2.2. Функції амортизації

Джерело: сформовано автором

3. Амортизація, крім того, може виконувати накопичувальну функцію – забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді. Накопичувальна функція цілком пов'язана з відтворювальною функцією, адже саме накопичені кошти виступають джерелом для розширеного відтворення засобів праці. Також із цією функцією амортизації пов'язане питання можливості і доцільності нецільового використання амортизаційного фонду, оскільки у процесі накопичення коштів, за умови браку оборотного капіталу, амортизаційний фонд може відігравати роль резерву коштів з метою поповнення обігового капіталу чи служити джерелом одержання прибутку, якщо ці кошти будуть вкладатися у цінні папери.

4. Функція регулювання реалізується через встановлення та використання законодавчо закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків. У цьому випадку амортизація впливає на формування розміру бази податку на прибуток і створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків (реалізується через використання прискореної та неприскореної амортизації), а для держави – створює можливості для реалізації

податкової політики. Ця функція логічно впливає з податкової концепції амортизації [23; 11].

5. Облікова функція пов'язана з відображенням реальних витрат засобів праці на виробництво продукції [12].

Деякі автори [109; 105] вважають, що амортизації властива функція стимулювання, яка пов'язана з впровадженням на підприємствах науково-технічних досягнень, підвищенням зацікавленості у якомога скорішому відтворенні зношених та оновленні діючих засобів праці. На нашу думку, це функція держави – шляхом виваженої амортизаційної політики стимулювати оновлення основного капіталу, адже сама по собі амортизація не здатна його стимулювати.

2.2. Аналіз сучасних методів нарахування амортизації

Економічний механізм країн із розвинутою ринковою системою надає можливість використання широкого переліку методів амортизації необоротних активів, а саме: основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості. В Україні діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку обмежені варіативні можливості використання різних методів амортизації необоротних активів. В той же час, поступальний перехід нашої країни до ринкової економіки, дозволить в перспективі широко використати увесь арсенал методів амортизації, які було розроблено закордонною господарською практикою та отримавших відображення у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку – 2000. Отже, з позицій такої перспективи, поряд із методами амортизації необоротних активів, які використовуються у нашій країні, представляється доцільним розглянути й найпоширеніші методи, що застосовуються у закордонній господарській практиці.

Відомі в цей час методи амортизації необоротних активів можна згрупувати наступним чином (рис. 2.3).

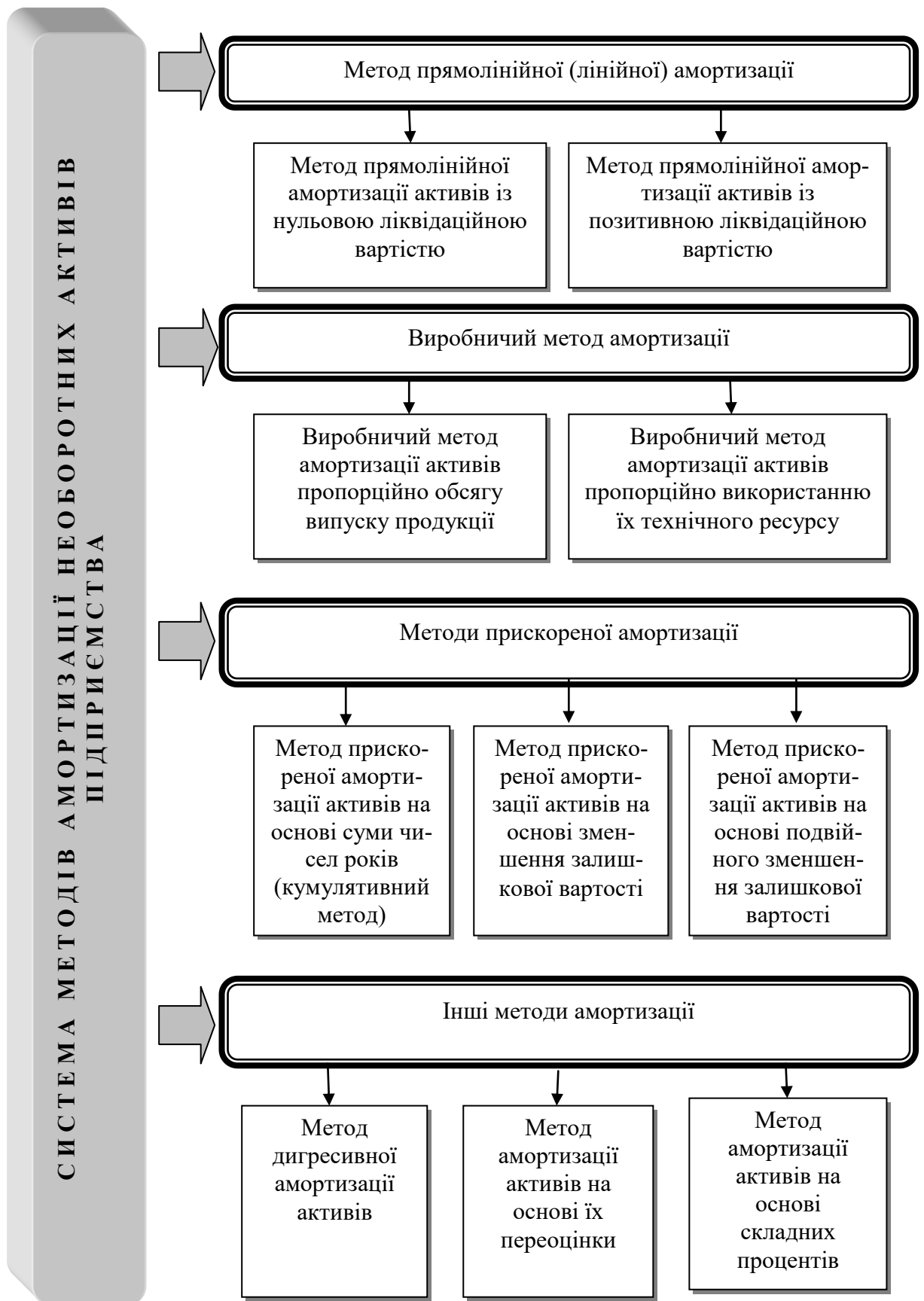


Рис. 2.3. Система основних методів амортизації необоротних активів, що використовуються на сучасному етапі в господарській практиці

Джерело: сформовано автором

Методи амортизації необоротних активів, які використовуються у світовій господарській практиці, як бачимо з рис. досить різноманітні. Кожна з груп цих методів відображає певну концепцію передбачуваного використання у господарській діяльності підприємства (фірми) конкретного виду амортизованого активу, що обумовлена його функціональними особливостями, факторами зовнішнього природного і економічного середовища та характером операційного процесу.

Однак, як зазначають С.С. Новицька та Н.Ю. Потапова-Сінько, незважаючи на різноманіття методів амортизації необоротних активів, вихідна база її нарахування носить уніфікований характер. Вона базується на наступних трьох основних показниках:

- сума первісної вартості амортизованого активу;
- сума ліквідаційної вартості амортизованого активу (якщо ліквідаційна вартість не прогнозується, амортизований актив характеризується терміном «актив з нульовою ліквідаційною вартістю»);
- передбачуваний період експлуатації («період корисної служби») використовуваного необоротного активу (виражений тимчасовим періодом, обсягом виробленої з його участю продукції, загальним технічним його ресурсом і т.п.) [81, с. 16].

Проведемо дослідження змісту конкретних методів нарахування амортизації активів в розрізі їхніх основних груп.

Найпоширенішим не тільки у вітчизняної, але й у закордонній практиці господарювання є *метод прямолінійної (лінійної) амортизації*. Базується концепція використання цього методу на тім, що придбаний господарюючим суб'єктом амортизований актив передбачається використати у господарському процесі рівномірно у часі, тому що він слабше піддається функціональному (моральному) зносу (або динаміку цього зносу важко детермінувати у часі), а виробництву, в якому він задіяний, притаманний стабільний ритмічний характер. Передбачається відповідно, що первісна вартість амортизованого активу повинна зменшуватися рівномірно протягом усіх інтервалів загального періоду

його використання. Ця концепція найбільшою мірою характерна для використання будинків, споруджень, приміщень.

Стабільна норма (ставка) амортизації активу при прямолінійному (лінійному) методі списання його первісної вартості виходячи із розглянутої концепції визначається за наступною формулою:

$$Na_p = \frac{100}{T_b},$$

де Na_p – річна норма (ставка) амортизації активу, у %;

T_b – передбачуваний (або нормативно-встановлений) період використання («період корисної служби») активу у роках.

У свою чергу, метод прямолінійної (лінійної) амортизації активів має два різновиди, що обумовлено відсутністю чи наявністю передбачуваної його ліквідаційної вартості. Використання того чи іншого різновиду буде істотно впливає на обсяг амортизованого потоку.

Алгоритм здійснення розрахунків амортизаційних відрахувань в будь-якому розглянутому інтервалі загального періоду експлуатації активу за *методом прямолінійної (лінійної) амортизації активу із нульовою ліквідаційною вартістю* буде мати наступний вигляд:

$$A_{нлв} = \frac{\Phi_{перв} \times Na_p}{100},$$

де $A_{нлв}$ – сума амортизаційних відрахувань по активу із нульовою ліквідаційною вартістю у розглянутому річному інтервалі загального періоду його експлуатації;

$\Phi_{перв}$ – сума первісної вартості амортизованого активу;

Na_p – річна норма (ставка) амортизації активу, у %.

Метод прямолінійної (лінійної) амортизації активу із позитивною ліквідаційною вартістю передбачає здійснення розрахунків амортизаційних відрахувань в будь-якому розглянутому інтервалі загального періоду експлуатації активу на основі наступного алгоритму:

$$A_{лв} = \frac{(\Phi_{перв} - ЛВ) \times Na_p}{100},$$

де $A_{\text{ЛВ}}$ – сума амортизаційних відрахувань по активу із позитивною ліквідаційною вартістю у розглянутому річному інтервалі загального періоду його експлуатації;

$\Phi_{\text{перв}}$ – сума первісної вартості амортизованого активу;

ЛВ – сума ліквідаційної вартості амортизованого активу;

Na_p – річна норма (ставка) амортизації активу, у %.

Характеризуючи метод прямолінійної (лінійної) амортизації в цілому, С.С. Новицька та Н.Ю. Потапова-Сінько вказують на простоту механізмів визначення як вихідних, так і розрахункових його параметрів, що й забезпечує найбільш широку його поширеність у господарській практиці. Разом з тим, на їх думку цьому методу нарахування амортизації властиві ряд недоліків. Насамперед, амортизаційний потік у розрізі окремих інтервалів, що генерується активом при використанні цього методу, не збігається із процесом постійного зниження його продуктивності в часі, у результаті чого амортизаційні відрахування останніх інтервалів загального періоду його експлуатації не можуть забезпечити відшкодування зростаючих витрат на його обслуговування й ремонт. Крім того, при використанні цього методу амортизації спотворюється динаміка показника рентабельності активу - зростаючий рівень рентабельності залишкової вартості застаріваючих активів (при незмінних умовах формування прибутку) не відображає реальну ефективність їхнього використання в господарській діяльності підприємства [81, с. 17-18].

Одержав поширення у багатьох країнах та відбитий різними міжнародними стандартами обліку *виробничий метод амортизації*.

Базується концепція використання цього методу на тім, що знос активу є винятково результатом різного ступеня виробничого його використання та не пов'язаний із тимчасовим періодом його експлуатації. Таким чином, передбачається, що первісна вартість амортизованого активу буде зменшуватися пропорційно інтенсивності використання його у виробничому процесі, що характеризується певними показниками строку корисної його служби. Ця концепція характерна найбільшою мірою для використання активної частини основних

засобів, щодо стійких (в рамках короткого періоду) до негативних наслідків функціонального (морального) зносу. Рисою, яка відрізняє цей метод амортизації активів є те, що амортизаційні відрахування по них переходять із категорії постійних витрат в категорію витрат змінних.

Виробничий метод амортизації активів також має два різновиди, що залежить від показників, які характеризують корисний строк їхньої служби. Наявність чи відсутність ліквідаційної вартості амортизованого активу також може бути при цьому враховане.

В якості основи розрахунків використовує прогнозований обсяг виробництва продукції у натуральних одиницях виміру при участі даного активу за весь корисний строк його служби саме *виробничий метод амортизації активу пропорційно обсягу випуску продукції*. При цьому методі норма (ставка) амортизації визначається у розрахунку на одиницю виробленої продукції по наступних формулах:

$$Na_{нлв} = \frac{\Phi_{перв}}{Q_{п}} ;$$

$$Na_{плв} = \frac{\Phi_{перв} - ЛВ}{Q_{п}}$$

де $Na_{нлв}$ – норма (ставка) амортизації активу із нульовою ліквідаційною вартістю в розрахунку на одиницю продукції, в сумі;

$Na_{плв}$ – норма (ставка) амортизації активу із позитивною ліквідаційною вартістю і розрахунку на одиницю продукції, і сумі;

$\Phi_{перв}$ – сума первісної вартості амортизованого активу;

ЛВ – сума ліквідаційної вартості амортизованого активу;

$Q_{п}$ – прогнозований загальний обсяг виробництва продукції при участі розглянутого амортизованого активу, в натуральних одиницях виміру.

При використанні цього методу із обліком певної у такий спосіб норми (ставки) амортизації сума амортизаційних відрахувань в конкретному інтервалі загального терміну служби активу розраховується по наступній формулі:

$$A_{нлв} = Na_{нлв} \times Q_{ф}$$

де $A_{\text{нлв}}$ – сума амортизаційних відрахувань по активу із нульовою (чи позитивною) ліквідаційною вартістю у конкретному інтервалі загального корисного строку його служби;

$Na_{\text{нлв}}$ – норма амортизації активу із нульовою (чи позитивною) ліквідаційною вартістю в розрахунку на одиницю продукції, в сумі;

$Q_{\text{ф}}$ – фактичний обсяг виробництва продукції при участі розглянутого амортизованого активу у конкретному інтервалі, в натуральних одиницях виміру.

На технічній характеристиці потенційної продуктивності (потенційному кілометражі пробігу; потенційній кількості годин використання тощо) базується *виробничий метод амортизації активу пропорційно використанню його технічного ресурсу*. При цьому методі норма (ставка) амортизації визначається в розрахунку на одиницю технічного ресурсу (технічної продуктивності) активу по слідуючих формулах:

$$Na_{(\tau)} = \frac{\Phi_{\text{перв}}}{Q_{\text{п}(\tau)}} ;$$

$$Na_{\text{тлв}} = \frac{\Phi_{\text{перв}} - \text{ЛВ}}{Q_{\text{п}(\tau)}}$$

де $Na_{(\tau)}$ – норма (ставка) амортизації активу із нульовою ліквідаційною вартістю в розрахунку на одиницю технічного ресурсу, в сумі;

$Na_{\text{тлв}}$ – норма (ставка) амортизації активу із позитивною ліквідаційною вартістю в розрахунку на одиницю технічного ресурсу, в сумі;

$\Phi_{\text{перв}}$ – сума первісної вартості амортизованого активу;

ЛВ – сума ліквідаційної вартості амортизованого активу;

$Q_{\text{п}(\tau)}$ – прогнозований обсяг технічного ресурсу (технічної продуктивності) активу.

При цьому методі на основі розрахованої норми (ставки) амортизації сума амортизаційних відрахувань в конкретному інтервалі загального корисного терміну служби активу визначається за наступною формулою:

$$A_{\text{нлв}} = Na_{\text{нлв}(\tau)} \times Q_{\text{ф}}$$

де $A_{\text{нлв}}$ – сума амортизаційних відрахувань по активі з нульовою (або позитивною) ліквідаційною вартістю в конкретному інтервалі загального корисного строку його служби;

$Na_{\text{нлв}(t)}$ – норма (ставка) амортизації активу з нульовою (або позитивною) ліквідаційною вартістю у розрахунку на одиницю технічного ресурсу, у сумі;

$Q_{\text{ф}}$ – фактично витрачений обсяг технічного ресурсу в конкретному інтервалі, у відповідних одиницях.

С.С. Новицька та Н.Ю. Потапова-Сінько, розглядаючи виробничий метод амортизації активів, зазначають, що він відноситься до числа найбільш складних у загальній системі методів. Тому цей метод амортизації одержав відносно вузьке застосування навіть у країнах з розвинутою ринковою економікою. Його перевагою є точне відбиття реальної втрати вартості амортизованого активу відповідно до рівня інтенсивності його експлуатації, що носить у часі нерівномірний характер. У цьому випадку залишкова вартість активу точно відповідає його експлуатаційному стану (рівню корисності). Крім того, сума амортизаційних відрахувань при цьому методі її нарахування розглядається як складова змінних витрат, що підвищує точність калькулювання собівартості продукції. Разом з тим, цьому методу властиві й певні недоліки: по-перше, він вимагає індивідуального обліку результатів амортизаційного процесу по окремих різновидах активів (груповий розрахунок амортизації в цьому випадку неможливий через розходження вихідних показників); по-друге, фактичні результати використання технічного ресурсу активів у більшості випадків відхиляються від номінальних його характеристик (як у більшу, так й у меншу сторону). Тому практичне використання цього методу амортизації можливо лише при визначенні потенційної продуктивності (потенційного технічного ресурсу) активів з досить високою точністю [81, с. 20].

У вітчизняній господарській практиці певне поширення уже одержали методи прискореної амортизації. Друге по поширеності місце після методу прямолінійної амортизації активів вони займають у закордонній практиці господарювання. Базується концепція використання цього методу на тім, що бага-

то амортизованих активів більш високу продуктивність мають у перші роки своєї експлуатації; також, в зв'язку із технологічним прогресом такі види активів піддаються інтенсивному функціональному (моральному) зносу. Таким чином, по таких видах активів амортизаційний потік повинен протікати більш інтенсивно на початковому етапі їхньої експлуатації, що дозволяє необхідну суму коштів для їхньої реновації накопичувати до того, як вони зносяться фізично. Вартість активу і його реальна корисність при такій концепції зменшується пропорційно. Насамперед, це відноситься до високотехнологічних видів активної частини основних засобів (зокрема, до комп'ютерної техніки) та нематеріальних активів (зокрема, до комп'ютерних програм).

У господарській практиці відповідно до міжнародних стандартів обліку можуть бути використані три основних методи прискореної амортизації.

Метод суми чисел років (або кумулятивний метод) в якості основи використовує суму чисел років загального корисного строку експлуатації активу. При передбачуваному п'ятирічному періоді експлуатації придбаного активу, наприклад, сума чисел цих років складе:

$$1+2+3+4+5 = 15$$

По будь-якому амортизованому активі показник суми чисел років може бути визначений за наступною формулою:

$$СЧР = \frac{Tв \times (Tв + 1)}{2},$$

де СЧР – сума чисел років експлуатації амортизованого активу;

Tв – передбачуваний (чи нормативно встановлений) період використання («період корисної служби») активу у роках.

При цьому методі норма амортизації розраховується на одну умовну одиницю цієї суми років у вигляді дроби (починаючи із останнього числа років експлуатації активу та далі на регресійній основі). Використовується при розрахунку норми амортизації наступна формула:

$$На_{счр} = \frac{t_i}{СЧР},$$

де $Na_{счр}$ – річна норма (ставка) амортизації активу у конкретному інтервалі загального періоду його експлуатації;

t_i – конкретний рік експлуатації активу в зворотному порядку їхнього врахування;

СЧР – сума чисел років експлуатації амортизованого активу.

Таким чином, при використанні цього методу сума амортизаційних відрахувань в конкретному інтервалі (році) загального корисного періоду експлуатації активу розраховується за наступною формулою:

$$A_{нлв} = \Phi_{перв} \times Na_{счр},$$

$$A_{лв} = (\Phi_{перв} - ЛВ) \times Na_{счр}$$

де $A_{нлв}$ – сума амортизаційних відрахувань по активі із нульовою ліквідаційною вартістю у розглянутому річному інтервалі загального періоду його експлуатації;

$A_{лв}$ – сума амортизаційних відрахувань по активі із позитивною ліквідаційною вартістю у розглянутому річному інтервалі загального періоду його експлуатації;

$\Phi_{перв}$ – сума первісної вартості амортизованого активу;

ЛВ – сума ліквідаційної вартості амортизованого активу;

$Na_{счр}$ – річна норма (ставка) амортизації активу у конкретному інтервалі (році) загального періоду його експлуатації.

Метод «зменшення залишкової вартості» у якості основи використовує будь-який фіксований показник річної норми амортизації активу, який перевищує його значення при прямолінійній амортизації активу. Відрізняє цей метод те, що при нарахуванні амортизації базовою вартістю активу виступає не первісна, а залишкова його вартість, тобто постійно зменшуваний залишок вартості активу. Це і дало назву цьому методу амортизації. Будь-яка ліквідаційна вартість активу при такому підході до амортизації не впливає на щорічні її нарахування. Описаний метод амортизації ніколи суму залишкової вартості активу повністю не зводить до нуля. Коли величина чистої балансової вартості активу стає незначною у порівнянні із первісною його вартістю, вона повністю

списується у останній рік корисного періоду його служби.

Найбільш популярним різновидом цього методу прискореної амортизації є метод *«подвійного зменшеного залишку»*, при якому у перший рік експлуатації активу використовується подвоєна норма амортизації (стосовно норми амортизації, використовуваної при прямолінійному методі).

Більш швидке формування коштів амортизаційного фонду, яке дасть можливість проводити інтенсивну їхню реновацію відповідно до вимог технічного прогресу є основною перевагою методів прискореної амортизації активів. Цей метод амортизації активів, крім того, генерує ефект *«податкового щита»*. До недоліків цих методів амортизації активів можна віднести невідповідність показників їхньої вартості по балансі реальній ринковій вартості (їхня балансова вартість знижується набагато швидше, чим ринкова). При використанні цих методів, крім того, в перші роки експлуатації активів істотно зростає собівартість продукції, що обмежує можливості здійснення підприємством ефективної цінової політики.

В країнах із розвитий ринковою економікою *інші методи амортизації* не одержали широкого поширення. В Україні вони не застосовуються зовсім. До їх числа можна віднести наступні методи.

В основі *методу дегресійної амортизації активів* лежить зростання норм амортизації активу у міру росту строку його використання. Ціллю застосування цього методу є збільшення рентабельності у перші роки експлуатації активів за рахунок зниження рівня собівартості продукції. Зазначений метод амортизації активів часто сполучається із здійсненням цінової політики *«проникнення на ринок»*.

В основі *методу амортизації активів на основі їхньої переоцінки* лежить оцінка ринкової вартості амортизованого активу на початок та кінець звітного періоду. У цьому випадку сума амортизації буде являти собою різницю між вартістю розглянутого активу за результатами його переоцінки. Ціллю застосування цього методу є чітке дослідження при оцінці вартості активу за тенденціями ринкових цін на його аналоги.

Метод амортизації активів на основі складних відсотків («метод складних відсотків») передбачає оцінку залишкової вартості активу шляхом дисконтування його первісної вартості по ставці дисконту, яка дорівнює середньозваженій вартості капіталу, що використовується підприємством. У цьому випадку сума амортизації також визначається як різниця між первісною та залишковою вартістю активу у розглянутому періоді.

Вибір суб'єктом господарювання цих методів істотно впливає на швидкість обороту амортизованих активів у окремі інтервали періоду їхнього корисного використання, об'єктивність відбиття їхніх витрат в собівартості продукції, яка випускається, інтенсивність їхнього відновлення та інші стратегічні показники господарської діяльності підприємства (фірми).

Перед суб'єктом господарювання в процесі вибору методу амортизації дуже часто стоїть завдання визначення порівняльного економічного ефекту, який досягається при використанні окремих із цих методів. Показником такого ефекту виступає сума приросту чистого грошового потоку, який досягається при використанні кожного із розглянутих методів амортизації у порівнянні із методом прямолінійної амортизації активу. Розрахунок цього ефекту у нашій господарській практиці зводиться звичайно до порівняння чистого грошового потоку при прискореній та прямолінійній амортизації активу. У цьому випадку сума приросту чистого грошового потоку може бути розрахована за наступною формулою:

$$\Delta\text{ЧГП}_a = H_{\text{под}} + \sum_{t=1}^n \frac{A_{yt} - A_{nt}}{(1+i)^{t-1}},$$

Де ЧГП_a – сума приросту чистого грошового потоку, що досягається при використанні методу прискореної амортизації активу за весь період експлуатації;

$H_{\text{под}}$ – ставка податку на прибуток, виражена десятковим дробом;

A_{yt} – сума амортизаційних відрахувань при прискореній амортизації активу в конкретному тимчасовому інтервалі (t);

A_{nt} – сума амортизаційних відрахувань при прямолінійній амортизації ак-

тиву в конкретному тимчасовому інтервалі (t);

n – загальний період експлуатації активу, виражений числом розглянутих тимчасових інтервалів (звичайно в літах);

i – дисконтний множник, використовуваний при розрахунку дійсної вартості грошей, виражений десятковим дробом.

Згідно з п. 27 П(С)БО 7 амортизація МНМА і бібліотечних фондів може нараховуватися (крім прямолінійного та виробничого методів) також за такими двома методами:

– у першому місяці використання об'єкта в 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;

– у першому місяці використання об'єкта 100% його вартості [93].

Щодо дати початку нарахування амортизації слід звернути увагу на таке. Приміром, при застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання (п. 29 П(С)БО 7). Отже, відповідно до цієї норми нарахування амортизації ОЗ перший раз здійснюється у місяці, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію [95].

Однак при застосуванні методів амортизації «50%×50%» або «100%» нарахування амортизації перший раз (а для методу «100 %» – перший і останній раз) здійснюється у першому місяці використання об'єкта, оскільки такі спеціальні правила передбачено п. 27 П(С)БО 7. Першим місяцем використання об'єктів, які належать до МНМА та бібліотечних фондів, слід вважати місяць, в якому об'єкт ввели в експлуатацію.

Підприємствам, які застосовують методи амортизації «50%×50%» та «100%», слід враховувати також ще одну особливість цих методів. Відповідно до п. 16 ПБО 7 не підлягають переоцінці МНМА і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні п. 27 зазначеного П(С)БО (у цьому реченні йдеться про два методи амор-

тизації – метод «50%×50%» та метод «100%»). Тому якщо МНМА та бібліотечні фонди амортизуються за цими методами, то у бухгалтерському обліку їх не дозволяється переоцінювати.

Найвідомішим методом амортизації в Україні є прямолінійний, що пояснюється його універсальністю і простотою застосування.

В Уладово-Люлинецькій ДСС ІБКІЦБ НААН для нарахування амортизації, як в бухгалтерському обліку так і в податковому, застосовують прямолінійний метод амортизації за яким річна сума амортизації визначається шляхом ділення амортизації вартості на строк корисного використання об'єкта, зокрема:

- будівлі – 40 років;
- споруди – 30 років;
- електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, модеми, джерела безперебійного живлення, телефони, мікрофони, рації вартість яких перевищує 6000 гривень – 4 роки;
- транспортні засоби – 10 років;
- інструменти, прилади, інвентар – 8 років;
- багаторічні насадження – 20 років;
- інші основні засоби – 24 роки;
- інші необоротні матеріальні активи(крім бібліотечних фондів) – 3 роки.

Нарахування амортизації проводиться пооб'єктна і щомісячно. На об'єкти, які знаходяться на консервації, та на об'єкти ЖКГ які приватизовані амортизація не нараховується.

На необоротні активи вартістю до 6000 грн., мають на увазі малоцінні необоротні матеріальні активи, амортизацію в Уладово-Люлинецькій ДСС ІБКІЦБ НААН нараховують в розмірі 100% при передачі таких активів в експлуатацію.

Що стосується нематеріальних активів, то суб'єкт господарювання також може самостійно обирати методи нарахування амортизації, за допомогою яких вона і буде нараховуватися (ці методи передбачені П(С)БО 7 «Основні засо-

би»). При цьому обов'язково беруться до уваги умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо неможливо встановити, який метод нарахування амортизації для окремого об'єкта нематеріального активу найбільш доцільно використовувати, то Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку рекомендується обрати прямолінійний метод нарахування амортизації. Ліквідаційна вартість нематеріального активу під час розрахунку вартості, що амортизується, прирівнюється до нуля (крім випадків, передбачених п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») [96].

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріального активу прирівнюється до нуля, крім випадків (п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»):

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [96].

Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливую вартість довгострокових біологічних активів. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів» (п. 11 П(С)БО 30) [97].

2.3. Обчислення амортизації основних активів

Перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку зумовив запровадження нових підходів і методики нарахування та обліку амортизації. У першу чергу це пов'язано з тим, що до компетенції суб'єктів господарювання ві-

днесено встановлення окремих параметрів облікової політики: визначення ліквідаційної вартості необоротних активів, терміну їх корисного використання, а також вибір методів нарахування амортизації [28, с. 99].

Відповідно до пп. 14.1.3 ПКУ амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, що амортизується, інших необоротних та нематеріальних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації). Різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки та сумою накопиченої амортизації дає нам значення залишкової вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка, по суті, є їхньою балансовою вартістю [93].

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 вартість, яка амортизується, первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [95].

Таким чином, ліквідаційна вартість відіграє безпосередню роль в обчисленні вартості, що амортизується, а отже, її рівень через суму амортизації за звітний період може впливати на оподатковуваний прибуток підприємства.

За своєю суттю ліквідаційна вартість є межею, після досягнення якої використовувати об'єкт недоцільно або неефективно, – але тільки на думку конкретного суб'єкта господарської діяльності. Амортизується основні засоби та інші необоротні активи до досягнення залишковою вартістю об'єкта його ліквідаційної вартості. При цьому байдуже, який метод амортизації буде застосовувати підприємство: воно мусить при зарахуванні на баланс об'єкта основних засобів, а також інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів визначити його ліквідаційну вартість.

Податкове законодавство не містить визначення ліквідаційної вартості. Тож будемо керуватися визначенням, прописаним для бухгалтерського обліку. Норма п. 4 П(С)БО 7 визначає ліквідаційну вартість як суму коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за мінусом витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією) [95].

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). Більшість підприємств приймають рішення (закріплене Наказом про облікову політику) встановити нульову ліквідаційну вартість для всіх об'єктів. Чинним законодавством не передбачено жодних негативних наслідків для суб'єкта господарської діяльності, у разі якщо майбутній дохід від реалізації необоротних активів не відповідатиме раніше розрахованому розміру ліквідаційної вартості.

На різних підприємствах одні і ті самі об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів мають різну ліквідаційну вартість. Адже тут усе вирішує суб'єктивна думка керівництва та персоналу, на підставі оцінок якого керівництво затверджує ту чи іншу ліквідаційну вартість. Політика підприємства, наприклад, може передбачати швидке оновлення складу необоротних активів. Тоді ліквідаційна вартість може становити аж 50% первісної вартості об'єкта, адже незабаром підприємство продасть об'єкт і придбає собі сучасніший, новіший, потужніший. Або ж на підприємстві часто і старанно ремонтують обладнання — тоді збільшення вартості на суму ремонтів безпосередньо визначає ліквідаційну вартість відремонтованого об'єкта необоротних активів, чого не скажеш про підприємства, де необоротні активи не ремонтують або ж ремонтують ті, що вийшли з ладу.

Що стосується строку корисного використання об'єкта, то хотілось би зазначити наступне.

Практика свідчить, що стосовно строку корисного використання об'єкта необоротних активів є лише суб'єктивні оцінки підприємства. Норма пп. 14.1.138 ПКУ оперує терміном «очікуваний строк корисного використання (експлуатації)». Ні бухгалтерське, ні податкове законодавство не містить будь-

яких алгоритмів чи критеріїв визначення цього строку. Для того щоби встановити строк експлуатації для певних необоротних активів, потрібно мати деякі технічні навички. Тому вирішувати такі завдання повинні відповідні спеціалісти, що відповідають за експлуатацію об'єктів необоротних активів (наприклад, механіки, інженери, технологи тощо).

У будь-якому випадку встановлення строку експлуатації – предмет тільки професійного судження. Будь-якого регламентованого порядку тут немає. Очікуваний строк корисного використання (експлуатації) – це, по суті, не максимальний строк, протягом якого певний необоротний актив можна використовувати за призначенням, а строк, протягом якого господарюючий суб'єкт вважає, що буде його використовувати. Таким чином, залежить такий строк ще й від наміру самого суб'єкту господарської діяльності.

Норми п.п. 138.3.3 Податкового кодексу України прописують мінімальні строки експлуатації з погляду податкового законодавства. Амортизація об'єкта основного засобу чи іншого необоротного активу у податковому обліку нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого платником податків, але не меншого від мінімального допустимого строку, чітко регламентованого для кожної групи основних засобів чи інших необоротних активів підпунктом 138.3.3 ПКУ. Теж саме стосується і нематеріальних активів (п.п. 138.3.4 ПКУ). В бухгалтерському обліку такої прив'язки до мінімального строку немає. Керівництву підприємства на практиці простіше і в бухгалтерському обліку керуватися строками, що прописані в п. 138.3 ПКУ. Наприклад, і у бухгалтерському, і у податковому обліку для автомобіля прописати строк використання 6 років. Таку можливість встановлено в п. 26 П(С)БО 7: «Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)» [93].

У пункті 24 П(С)БО 7 встановлено наступні чинники визначення строку корисного використання:

- 1) очікуване використання об'єкта підприємством / установою з урахуванням його потужності або продуктивності;
- 2) фізичний та моральний знос, що передбачається;
- 3) правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [95].

Враховуючи відсутність чітких критеріїв щодо визначення майбутнього морального чи фізичного зносу, як зазначає Подмешальская Ю.В. та Варварина Ю.А. дуже складно встановити строк корисної експлуатації об'єктів основних засобів, відштовхуючись лише від цих факторів. А беручи до уваги різноманітність об'єктів основних засобів, впливати на визначення строку корисної експлуатації можуть й інші фактори, які залежатимуть як від виду основних засобів, так і від особливостей діяльності підприємства. Оскільки умови для функціонування підприємств в Україні постійно змінюються та прогресують унаслідок впливу різних чинників (внутрішніх, зовнішніх), слід пам'ятати, що під час визначення строку експлуатації об'єкту основних засобів потрібно враховувати умови на момент оцінки. Це є важливим, адже різниця методу, розміру або навіть самого визначення суті основних засобів може змінюватися та удосконалюватися з року в рік. Оскільки на кожному підприємстві строк експлуатації для конкретного об'єкту визначають, відштовхуючись від його корисності, він може бути коротший, ніж економічний (технічний, нормативний) строк експлуатації [89, с. 792].

Ще один момент, на який слід звернути увагу, – це норма п. 4 П(С)БО 7, наведена у визначенні терміну «об'єкт основних засобів»: «Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися у бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів» [95]. Таким чином, крім загального визначення об'єкта основних засобів, саме строк корисного використання може бути ключовим критерієм для ідентифікації одного об'єкта як сукупності різних об'єктів із різними строками використання. Прикладом можуть

бути системний блок комп'ютера та монітор, що куплені в різний час та мають різні строки використання.

Надзвичайно важливо для затвердження строку експлуатації основних засобів та інших необоротних активів правильно все оформити. Деякі спеціалісти зазначають, що строк експлуатації досить прописати у формах № ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі внутрішнього переміщення основних засобів» та № ОЗСГ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів». Для податкового обліку цього недостатньо. Необхідно чітко прописати строки корисного використання об'єктів необоротних активів у Наказі про облікову політику підприємства.

2.4. Відображення амортизації в бухгалтерському обліку та для цілей податкових розрахунків

Реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації облікового процесу та виборі способів і методів ведення обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, що здійснюється на підставі положень чинного законодавства. Підприємство самостійно розробляє модель обліку, що забезпечує інформацію про його діяльність для всіх зацікавлених користувачів. Облікова політика повинна формуватися та застосовуватись таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки даних забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень [113, с. 229].

Елементи облікової політики щодо амортизаційних відрахувань, які мають бути відображені у Наказі про облікову політику представимо у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Елементи облікової політики щодо амортизаційних відрахувань

Складові облікової політики за видами процедур	Варіанти принципів та методів
Визнання придбаних (отриманих, створених) основних засобів	Тестування, ідентифікація та відповідність: – визначенню «основні засоби» (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»); – ознакам активу (п. 6 ПСБО 7 «Основні засоби»).

Вартісне розмежування об'єктів основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів	Підприємство самостійно встановлює вартісні ознаки цінностей, що будуть включені до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Але при цьому враховуючи норми ПКУ в частині вартісного розмежування, а також власний досвід, інтереси оптимізації обліку, середній рівень вартості засобів праці.
Первісна оцінка	Первісна оцінка формується відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби» та залежить від шляху надходження (отримання) основних засобів: <ul style="list-style-type: none"> – придбання за грошові кошти; – капітальне будівництво; – виготовлення власними силами; – отримання як внесок до статутного капіталу; – безкоштовне отримання; – отримання в обмін на подібні (неподібні) активи.
Зміна первісної вартості об'єкта основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> – удосконалення основних засобів (модернізація, модифікація, дообладнання, реконструкція); – визначення складу та характеристики витрат на поліпшення об'єктів, які збільшують майбутні вигоди, і, як наслідок, первісну вартість; – переоцінка основних засобів – розмежування умов та критеріїв суттєвості для проведення дооцінок (уцінок) первісної вартості.
Визначення термінів корисного використання об'єктів	Строки корисного використання встановлюються підприємством самостійно, виходячи з технічних, економічних можливостей об'єкта, а також обов'язкового врахування норм ПКУ в частині мінімально допустимих термінів служби.
Встановлення ліквідаційної вартості об'єктів	Ліквідаційна вартість основних засобів встановлюється підприємством самостійно, виходячи із встановленої економічної політики.
Вибір методу нарахування амортизації	Методи нарахування амортизації основних засобів (п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби»): <ul style="list-style-type: none"> – прямолінійний; – виробничий; – кумулятивний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості. Метод амортизації обирається підприємством самостійно, на підставі критеріїв економічної стратегії та завдань облікової політики.
Перегляд методу амортизації та терміну експлуатації	У відповідності до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» переглядаються у разі зміни способу отримання економічних вигод від використання об'єкту основних засобів.
Перелік носіїв облікової інформації на етапі первинного обліку	При виборі форм носіїв облікової інформації слід пам'ятати, що багато паперових носіїв розроблено централізовано (типові форми документів). Галузеві міністерства та відомства (наприклад, Міністерство аграрної політики та продовольства України) розробляють спеціалізовані форми первинних документів. За браку необхідних уніфікованих форм підприємство має

	право та можливість проектувати (розробляти) власні носії облікової інформації.
Перелік синтетичних рахунків (рахунків першого порядку), субрахунків (рахунків другого порядку) та аналітичних рахунків (рахунків третього порядку)	Розробка Робочого плану рахунків на основі діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291, який має включати рахунки з метою відображення на них сум амортизації.
Перелік носіїв облікової інформації на етапі поточного обліку	Вибір форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві: меморіально-ордерна, Журнал-Головна, журнально-ордерна, автоматизована. Відповідно до обраної форми ведення бухгалтерського обліку затвердження складу реєстрів синтетичного та аналітичного обліку з метою відображення в них сум амортизації відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.
Перелік носіїв облікової інформації на етапі підсумкового обліку	Затвердження графіку складання та подання звітності та осіб, які будуть відповідати за правильність її складання та своєчасність подання.

Узагальнено автором на основі: [113; 18; 66]

Оперативність й ефективність облікового процесу, насамперед, пов'язана з порядком документування господарських операцій. Від аналітичності первинних документів залежить можливість формування автоматизованим шляхом різних видів облікових реєстрів, оскільки саме документ є основним джерелом вхідної інформації.

Первинний облік амортизації є частиною загальної системи бухгалтерського обліку основних активів, що забезпечує відображення в обліку здійснених господарських операцій із нарахування та розподілу амортизації основних активів. Значну роль він відіграє в управлінні амортизаційною політикою, важливе значення має для забезпечення контролю за порядком нарахування і розподілом сум амортизаційних відрахувань, які спрямовані на відтворення основних активів підприємства та їх раціонального використання.

Дослідження показало, що у діяльності Уладово-Люлинецької ДСС ІБКІЦБ НААН з метою обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств застосовують спеціалізовані форми пер-

винних документів, що затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701 (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Первинні документи щодо нарахування та розподілу амортизації

Форма	Первинний документ	Призначення
ОЗСГ – 5	«Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів»	Визначення річної і місячної суми амортизації на 31 грудня. Необоротні активи рекомендується об'єднувати за групами та видами об'єктів, а розподіл амортизації проводити за об'єктами обліку.
ОЗСГ – 6	«Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули за рік»	Відображення сум амортизації необоротних активів, враховуючи зміни в їх складі за попередній місяць. У відомості зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації по об'єктах, що надійшли і вибули. По об'єктах, що надійшли, сума амортизації донараховується до попереднього місяця, а по тих, що вибули, – вираховується.
ОЗСГ – 7	«Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за рік»	Відображення розподілу суми амортизації по об'єктах обліку, нарахування суми амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації по об'єктах, що надійшли й вибули, та суми амортизації, нарахованої в поточному місяці.
ОЗСГ – 9	«Відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку за рік»	Розподілення витрат з експлуатації машинно-тракторного парку по об'єктах обліку. Облік витрат на утримання сільськогосподарської техніки накопичують протягом року на таких аналітичних рахунках балансового рахунку 10 «Основні засоби»: трактори, зернові комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо. Відомість складається по кожному аналітичному рахунку окремо.

Особливістю сільськогосподарського виробництва є те, що сума нарахованої амортизації, яка прямо не може бути віднесена на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури та види тварин), відображається на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а в кінці звітного періоду підлягає розподілу, та включення до собівартості продукції окремих культур, робіт і послуг. Розподіл нарахованої амортизації для сільськогосподарських машин передбачає розрахунок амортизаційних відрахувань окремо для:

- тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим

певними культурами;

- сівалок – пропорційно площі посіву культур;
- технічних засобів для збирання врожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;
- машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду;
- тваринницьких приміщень, де розміщено декілька видів худоби – пропорційно зайнятій площі;
- допоміжних та підсобних (промислових) виробництв – пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій [44].

Сума нарахованої амортизації підлягає обов'язковому розподілу на певні об'єкти обліку. З цією метою, як бачимо, Методичними рекомендаціями передбачено «Відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку за 20__ р.» (форма № ОЗСГ-9).

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій для обліку амортизації та зносу необоротних активів передбачено два рахунки, а саме 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та 83 «Амортизація». Рахунок 83 за призначенням є транзитним, його функція полягає у відокремленні з усієї сукупності операційних витрат підприємства тієї частини, яка за економічним змістом характеризує вартісний вимір експлуатації придбаних необоротних активів, а саме амортизацію. Він не обов'язковий для використання всіма суб'єктами господарювання [44].

Рахунок 13 є регулюючим (контрарно-активним) (рис. 2.4). Відповідно до такого призначення він мав би відображати величину фізичного та морального зносу необоротних активів. Проте фактично цей рахунок показує не суму зносу, а суму накопиченої амортизації, чим нівелює свою регулюючу функцію. Щодо

цього М.І. Кутер, А.В. Кузнецов та Р.І. Мамедов з посиланням на Я.В. Соколова пишуть, що рахунок зносу «виступає не як контрактив до рахунку основних засобів, а як доповнювальний до рахунку статутного капіталу» [56, с. 6].

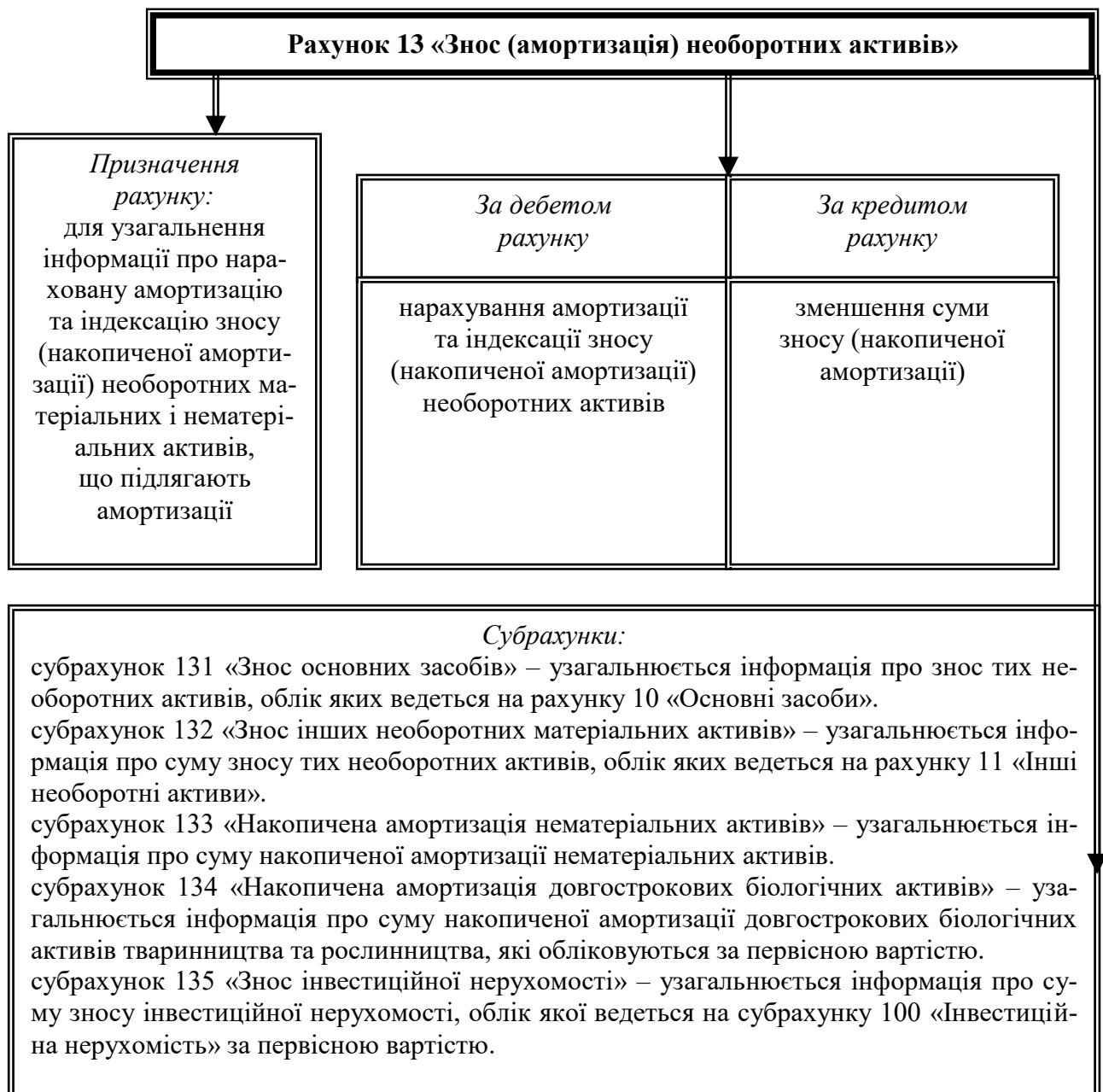


Рис. 2.4. Призначення та побудова рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Джерело: [44]

Очевидно, що така плутанина пов'язана як із побудовою методології бухгалтерського обліку зносу та амортизації основних активів підприємств на змішуванні різних концепцій амортизації, так і з відсутністю чіткого розмежування економічної сутності понять зносу та амортизації у імперативних документах та

системах стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» ведеться позабалансовий облік амортизаційних відрахувань. На ньому обліковують нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. Під час визначення суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо [44].

Аналітичний облік ведеться, зокрема, за такими напрямками використання амортизації на:

- будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик [68, с. 891].

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з нарахуванням амортизації, представимо у табл. 2.3 (Додаток А).

Синтетичний облік за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» ведеться в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи за кредитом цього рахунку здійснюють на підставі Відомості № 4.6 с.-г. або № 4.7 с.-г. Кредитовий оборот за рахунком 13 переносять в Головну книгу [75].

Інформація, відображена в облікових регістрах та Головній книзі Уладово-Люлинецької ДСС ІБКІЦБ НААН у кінці звітної періоду узагальнюючим підсумком переноситься до форм річної фінансової звітності.

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [99; 80].

Уладово-Люлинецька ДСС ІБКІЦБ НААН формує всі 5 форм фінансової звітності згідно МСФЗ-переходу (за вимогами НПСБО 1).

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- Баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;
- Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід;
- Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду;
- Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності [80].

Основна узагальнена інформація про наявність і рух необоротних активів підприємства наведена у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та Примітках до фінансової звітності.

Крім цього Уладово-Люлинецька ДСС ІБКІЦБ НААН формує податкову, статистичну, спеціальну звітність.

Статистична звітність – це особливий вид звітності, основними ознаками якої є:

- відповідність поставленій меті – підготовка інформації, що характеризує масові явища та процеси;
- наявність статистичного нагляду – інформація збирається планомірно;

– наявність методології складання звітності.

На основі статистичної звітності розробляється статистика обліку і звітності із розподілом за секторами економіки. Така звітність є частково конфіденційною.

Уладово-Люлинецькій ДСС ІБКІЦБ НААН складає статистичну звітність на основі даних бухгалтерського та оперативно-технічного обліку.

Основною формою державної статистичної звітності, що характеризує наявність і рух капіталу, є форма № 2-інвестиції «Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів (річна)», що містить 6 розділів. Дана форма в розділі 4 «Вибуття та амортизація за окремими видами активів» містить дані щодо вартості основних засобів і нематеріальних активів, які було продано, передано в фінансовий лізинг, передано безоплатно і ліквідовано протягом року, а також суму нарахованої за рік амортизації необоротних активів.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ НА НАПЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Поліпшення організації облікового забезпечення управління амортизаційним процесом на підприємстві

Розвиток ринкових відносин в Україні підвищує рівень відповідальності суб'єктів господарювання за результати своєї діяльності, які залежать від забезпечення основними засобами, їх технічного стану та ефективності використання. Матеріально-технічною базою підприємства є основні засоби, які визначають обсяги виробництва та його виробничу потужність, а більш повне і раціональне використання основних засобів сприяє покращенню техніко-економічних показників роботи підприємства, здебільшого зростанню обсягів випуску продукції та зниженню її собівартості. Своєчасне відтворення основних засобів є необхідною умовою забезпечення технічного розвитку підприємства у відповідності до сучасних вимог. Однією з найвагоміших складових регулювання процесу відтворення основних засобів на підприємстві, його фінансовим підґрунтям є амортизаційна політика. Саме вона як складова частина облікової, інвестиційної та загальної фінансової політики повинна створювати сприятливі умови для стимулювання процесу оновлення основних засобів, сприяти зміцненню фінансової бази підприємства, його інноваційній орієнтації, бути інструментом поєднання підприємницьких і загальнодержавних економічних інтересів [103, с. 65].

Обираючи амортизаційну політику, потрібно дотримуватись певної послідовності дій щодо її формування [6, с. 18-19] (рис. 3.1) (Додаток Б):

по-перше, чітко визначити стратегію діяльності підприємства;

по-друге, керуючись ст. 138.3.1 та 138.3.2 ПКУ визначити об'єкти нарахування амортизації. Умовою віднесення об'єкту до основних засобів є очікуваний термін корисної експлуатації, який повинен перевищувати один рік або

операційний цикл, якщо він відрізняється від року та вартість об'єкта, яка має перевищувати 6000 грн.;

по-третє, визначитись з класифікацією груп ОЗ у відповідності до ст. 138.3.3 ПКУ;

по-четверте, встановити у відповідності до ст. 138.3.1 ПКУ вартість ОЗ, що підлягає амортизації. Для розрахунку амортизації відповідно до положень цього пункту вартість основних засобів визначається без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку. При цьому підприємство має самостійно визначити ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів, виходячи з припущення про можливу суму коштів, яку підприємство сподівається отримати від реалізації або ліквідації об'єкта основних засобів по закінченню строку його корисного використання;

по-п'яте, встановити критеріїв визначення очікуваного терміну корисного використання ОЗ. Відомо, що важливими моментами при формуванні амортизаційної політики на підприємствах, яким оперує норма пп. 138.3.3 Податкового кодексу України є «очікуваний термін корисного використання (експлуатації)». Водночас жоден діючий нормативний акт не містить будь-яких алгоритмів або критеріїв визначення цього терміну. Згідно Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» він має встановлюватись підприємством самостійно з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу та інших факторів.

На наступному етапі мають бути визначені випадки припинення нарахування амортизації.

І основним етапом формування амортизаційної політики має стати вибір методу нарахування амортизаційних відрахувань в залежності від обраної стратегії діяльності підприємства. Згідно зі ст. 138.3.1 ПКУ розрахунок амортизації основних засобів має здійснюватися відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених під. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 р. І ПКУ, під. 138.3.2-138.3.4 п. 138.3 ПКУ.

Критерії вибору методів нарахування амортизації і формування амортизаційної політики тісно пов'язані із положеннями стратегії розвитку суб'єкта господарювання. Отже, остання має чітко визначати наступні чотири складові:

1. Оціночна складова, яка має за мету відображення знецінення основних активів внаслідок зносу.

2. Фінансова (облікова) складова передбачає систематичне визнання як витрати частини вартості основних активів і бере участь в формуванні фінансового результату.

3. Фіскальна складова формує неоподатковувану частину прибутку у тому розмірі, що регулюється бюджетом і відповідає потребам економіки держави в виробничо-технічному потенціалі.

4. Інвестиційна складова утворює внутрішнє джерело інвестицій (реноваційний фонд) і стимулює інвестиції.

Звідси обрана підприємством амортизаційна політика має бути спрямована на [59, с. 106]:

- забезпечення системою амортизації (методами і нормами амортизації) повного відображення величини зносу і, відповідно, об'єктивної величини перенесеної вартості основних фондів на витрати виробництва;

- формування об'ємних параметрів амортизаційного фонду у відповідності з об'єктивними процесами зношування основних фондів (з врахуванням як фізичного, так і морального зносу), відновлювальної вартості основних фондів;

- створення системою платіжно-розрахункових відношень повної можливості надходження амортизаційних відрахувань у складі грошової виручки від реалізації продукції;

- створення системи збереження, страхування, резервування, накопичення та цільового направлення амортизаційних відрахувань;

- формування системи фінансового менеджменту, поточного і стратегічного планування витрачання амортизаційного фонду, що забезпечить спрямування його ресурсів на фінансування капітальних вкладень, відшкодування і накопичення основного капіталу.

Амортизаційна політика лише за таких умов відповідатиме обраній стратегії діяльності підприємства і може бути визнана оптимальною.

3.2. Вдосконалення елементів механізму нарахування амортизації

Знос та амортизація основних активів як важливі чинники фінансово-майнового стану господарюючих суб'єктів є невід'ємними об'єктами їх бухгалтерського обліку і підлягають розкриттю у фінансовій звітності. Якщо знос основних активів є явищем об'єктивним, проте важко оцінюваним у вартісному вимірнику, то амортизація – взагалі суто розрахунковий показник, який визначається за правилами облікової політики. Це її робить не лише чинником фінансово-майнового стану господарюючого суб'єкту, але і інструментом його фіктивного («паперового», тобто присутнього в звітності, а не у об'єктивній реальності) регулювання з боку менеджменту. Динамічність розвитку сучасної економіки, крім того, обумовлює інтенсифікацію явища морального старіння основних активів, що також впливає на їхні якісні характеристики і має бути враховане у показниках зносу. Наведені та багато інших аргументів засвідчують актуальність та необхідність вдосконалення методології та організації обліково-звітного відображення амортизації і зносу основних активів.

Після надходження на підприємство основних активів та їх первісної оцінки слід визначити зміст елементів необхідних для їх подальшого продуктивного і економічно доцільного функціонування, а також самовідтворення на підприємстві. Одним, із таких елементів, у процесі формування облікової політики виступає першочергове достовірне визначення терміну їх корисного використання (експлуатації). Зрозуміло, що кожен господарюючий суб'єкт встановлює строк експлуатації для об'єктів основних активів виходячи із власних міркувань, або ж такий, що співпадає із нормативним терміном служби цих об'єктів, або ж залучає фахівців, з метою встановлення строку (тут має місце суб'єктивність оцінки).

Міжнародна практика щодо процесу нарахування амортизації показує, що прогресивним підходом є поділ основних активів на групи із встановленням

строків корисного використання (експлуатації). В питанні встановлення строку корисного використання основного активу визначення морального зношення об'єкту є пріоритетним в порівнянні із фізичним зношенням. Якщо прогнозування з приводу того або іншого об'єкта, чи економічний досвід його використання дає змогу визначити похибку щодо формування строків корисного використання (експлуатації) основних активів – то виникає необхідність їх коригування, або ж встановлення ліквідаційної вартості, на рівні що є вищим від нуля, якщо у кінці строку корисного використання (експлуатації) об'єкт основних активів ще матиме певну споживчу цінність.

Загалом, ліквідаційна вартість, також є невід'ємним елементом формування облікової політики в складі основних засобів. Адже, частіше за все в кінці строку їх корисного використання залишаються або ж придатні для обліку і подальшого залучення до процесу виробництва деталі, або ж брухт, при реалізації якого можна отримати певні економічні вигоди, якщо не збитки, через високу вартість робіт з утилізації. Для визначення засад формування ліквідаційної вартості можна скористатися наступними методами:

1) залучити фахівців, які б визначили ліквідаційну вартість. Даний метод передбачає виникнення нових витрат, пов'язаних з оплатою праці фахівців, а в випадку, якщо підприємство саме готує останніх – то і витрат на навчання. Ще одним недоліком даного методу є те, що не всі експерти можуть надавати об'єктивну оцінку;

2) встановити ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, строк корисного використання якого вже закінчився, а також того, що використовувався в подібних умовах, тим, в яких буде експлуатуватися даний актив;

3) встановити відсоток від первісної вартості, що і буде визначати ліквідаційну (як показує практика, такий відсоток складає до 5% первісної вартості об'єкта);

4) встановити ліквідаційну вартість на рівні вартості активів, які можна буде реалізувати в кінці строку корисного використання об'єкту основних за-

собів, після його ліквідації. Незручність методу полягає в тому, що неможливо точно спрогнозувати вартість цих активів [113, с. 232].

На думку Любар О.О., необхідним є впровадження централізованого порядку визначення ліквідаційної вартості основних засобів та інших необоротних активів. Суть пропозиції полягає в тому, що ліквідаційна вартість визначається на підставі усередненого відсотка від первісної вартості об'єкта основних засобів, який розраховується для кожної групи активів на державному рівні. Завдяки централізованій розробці Мінагрополітики України усереднених відсотків ліквідаційної вартості основних засобів по групах для усіх підприємств агропромислового комплексу визначені суми ліквідаційної вартості будуть об'єктивнішими, зникнуть розбіжності в сумі ліквідаційної вартості одних і тих же активів, спроститься визначення ліквідаційної вартості, що сприятиме підвищенню якості облікової інформації [62, с. 119].

Ще одним важливим методологічним питанням бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів є визначення її бази, а саме вартості, що амортизується. Чинною методологією бухгалтерського обліку передбачено, що вартість необоротних активів, яка амортизується, включає всі витрати, пов'язані з їхнім придбанням, доставкою на підприємство, монтажем тощо, зокрема податкові й митні платежі, якщо вони не відшкодовуються підприємству [95]. Така методологічна норма зазнала певної критики: «за законом вартості відновлення підлягають лише витрати на виготовлення основних фондів та модернізацію (в разі зміни споживчої вартості). Інші витрати (витрати на транспортування, доставку, встановлення, страхування під час перевезення, вартість державної реєстрації тощо) мають разовий характер, а тому повинні відноситися до витрат виробництва або обігу <...> Включення до вартості основних фондів податків, податкових платежів, мита тощо економічно необґрунтовано, хоча така норма існує майже у всіх країнах» [116, с. 36].

Дати однозначну відповідь на це питання, очевидно, неможливо. Вирішення його базується швидше на обмеженнях і умовностях обліку, які витікають із його концептуально-методологічної основи (зокрема, принципів сутте-

вості, превалювання сутності над формою), ніж на об'єктивних економічних законах. Наприклад, якщо такі додаткові витрати, пов'язані із придбанням об'єкта основних активів, є досить суттєвими (а такими досить часто вони є) порівняно із вартістю самого об'єкта, то списувати їх в період виникнення на фінансовий результат економічно необґрунтовано (відбувається заниження прибутків), а створювати додаткову статтю витрат майбутніх періодів на невіддільний від основного активу бухгалтерський об'єкт недоцільно. Податкові, митні, реєстраційні і інші платежі лише із юридичної форми відділені від вартості об'єкта основних активів, а за економічною сутністю вони є витратами на придбання (імпорт) такого об'єкта.

Крім того, з огляду на те, що вартість відтворення капіталу в необоротних активах у майбутньому з багатьох причини, зокрема внаслідок інфляції та морального старіння, найімовірніше буде перевищувати теперішню вартість активів, що амортизується, то закономірно виникає запитання про те, чи не повинна вартість необоротних активів, що амортизується, перевищувати їхню первісну вартість. З точки зору юридичної та економічної концепції амортизації вона не повинна цього робити, а з точки зору фінансової та збереження капіталу, навпаки, повинна. Чинна методологія бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів у цьому аспекті передбачає лише їхню індексацію через зростання справедливої вартості внаслідок інфляції чи інших причин. Проте коригування вартості, що амортизується, для забезпечення підприємства від морального старіння його необоротних активів не визначене. Одним зі шляхів вирішення цієї проблеми є створення резерву на моральний (технологічний) знос [87].

Щодо найкориснішого чи найдоцільнішого із методів нарахування амортизації, то єдиної думки не існує. Єленчук С. стверджує, що найбільш прийнятним для української економіки є прямолінійний метод [34, с. 206].

На думку Горицької Н., найкориснішим для підприємств є кумулятивний метод [22, с. 10].

Виговська Н. дотримується думки, що якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисної служби, то найдоцільніше застосувати методи прискореної амортизації [17, с. 12].

Євтушенко С. вважає, що найбільш придатним до практичного застосування (в сільськогосподарських підприємствах) є метод прискореного зменшення залишкової вартості [33, с. 12].

На переконання Чернишенко Я.Г., обираючи метод нарахування амортизації основних засобів слід звернути увагу на диференціацію за різними об'єктами. Універсальним вважається прямолінійний метод, але тільки за тих умов, коли можна передбачити той факт, що знос об'єкта буде рівномірним, або ж існують певні труднощі з його визначенням. Даний метод є надзвичайно простим в застосуванні але до його недоліків слід віднести нерівномірну ефективність функціонування основних засобів в різні роки експлуатації, а також те, що при його застосуванні не враховується фактор морального старіння основних засобів. Яскравими прикладами використання даного методу є будівлі виробничого та адміністративного призначень, меблі та оргтехніка. Для засобів праці, знос у яких відбувається найбільше в перші роки експлуатації, (наприклад верстати, нові транспортні засоби, які не перебували в експлуатації, або активи що швидко морально старіють), доцільніше використовувати прискорені методи нарахування амортизації, такі як: кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. При цьому, значна частина вартості активу, списується (через нараховану амортизацію) протягом перших років експлуатації (використання). Враховуючи, те, що ефективність таких об'єктів з плином часу спадає, а отже й зростають витрати на їх ремонт – то обрані методи дають змогу «вирівняти» щорічні відрахування на утримання таких об'єктів. Однією з провідних переваг прискорених методів нарахування амортизації є зменшення суми оподаткованого прибутку. В цьому випадку можна закрити очі на обтяжливість формул, які використовуються в розрахунках, враховуючи, що переважна більшість підприємств ведуть облік за допомогою бухгалтерських комп'ютерних програм [113, с. 232].

Що стосується виробничого методу амортизації, то базується він на передбаченні, що функціональна корисність основних засобів залежить не від часу, а від результатів їх використання. В той же час, на термін корисної служби впливає кількість продукції (робіт, послуг), які господарюючий суб'єкт планує виготовити, використовуючи наявні засоби праці. Недолік цього методу полягає в тому, що дуже важко в умовах нестабільності ринкової економіки передбачити обсяги продукції (робіт, послуг) на майбутні періоди.

Як бачимо, кожен метод нарахування амортизації має свої переваги та недоліки.

В питанні вибору методу нарахування амортизації Любар О.О. пропонує виходити з двох позицій: принцип обачності та очікуваний спосіб отримання економічних вигід від використання об'єктів. Найбільше принципу обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, при якому нараховується найбільша сума амортизації в перші роки використання об'єкта. Наступним є метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. За рівномірного випуску продукції показники виробничого методу наближаються до прямолінійного. Єдиним способом вирішення зазначеної проблеми на її думку є розробка на законодавчому рівні Положення щодо вибору методу амортизації, в якому були б наведені чіткі критерії, на яких має ґрунтуватися вибір, та чітко б визначалися можливі варіанти методу амортизації для відповідної групи основних засобів. Таке положення виключило б можливість обрання підприємством прямолінійного методу амортизації транспортних засобів, будівельного обладнання та дозволило б формувати повну, правдиву та неупереджену інформацію щодо основних засобів та інших необоротних активів [62, с. 120].

Найдоцільнішими методами нарахування амортизації, на нашу думку, є застосування саме прискорених методів амортизації. Це дає змогу підприємствам акумулювати в своєму розпорядженні більше грошових ресурсів, що покращує їх фінансове становище, і посилити виробничо-технічний потенціал.

Що стосується зарубіжного досвіду формування амортизаційної політики, то він характеризується наступним чином:

- положення, які визначають можливі варіанти амортизаційної політики визначені у міжнародних стандартах фінансової звітності (IAS) і мають значні відмінності від українських норм;
- амортизація відноситься до накладних витрат, яка не включається у собівартість продукції, що виробляється і безпосередньо списується на зменшення прибутку від реалізації;
- міжнародні правила обліку основних засобів дозволяють переглядати строк корисної служби основних фондів, що амортизуються, як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення;
- метод нарахування амортизації, який застосовується до основних фондів у відповідності до міжнародних стандартів фінансової звітності повинен періодично переглядатися у випадку значних змін схеми отримання економічних вигід від об'єкту;
- у міжнародних стандартах моментом з якого починається нараховуватися амортизація, вважається стан активу, коли він готов до експлуатації;
- у зарубіжній практиці використовується більш широкий перелік методів нарахування амортизації, що застосовуються на практиці промисловими підприємствами [16; 40].

Методи нарахування амортизації у зарубіжних країнах представлено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняння методів нарахування амортизації в зарубіжних країнах

Країна	Методи нарахування
Польща	Амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів.
Португалія	Використовується лінійний метод, зменшеного залишку, подвоєних амортизаційних відрахувань, прискореної амортизації за певними активами.
Франція	Використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.

Японія	Використовується метод зменшення вартості.
Данія	Використовується прямолінійний метод.
Чехія	Розрізняють амортизацію двох видів: податкову і бухгалтерську.
Швеція	Норми амортизаційних відрахувань для цілей оподаткування зазвичай збігаються з нормами бухгалтерської амортизації.
Швейцарія	Можна використовувати такі методи, як рівномірна амортизація і метод зменшення залишку.
Великобританія	Самі методи нарахування амортизації, визначення залишкової вартості активу та інші важливі моменти можуть бути змінені залежно від ситуації.

Джерело: [67]

Запровадження з 01.01.2011 р. Податкового кодексу України внесло нові підходи до обліку амортизації основних засобів. Особливого значення набула проблема документального оформлення операцій з нарахування та розподілу сум амортизації основних засобів.

Науковці по-різному трактують своє бачення вдосконалення документального оформлення порядку нарахування та розподілу сум амортизаційних відрахувань.

З метою поширення практики застосування таких методів амортизації як виробничий та прискореного зменшення залишкової вартості, враховуючи необхідність уніфікації відображення в облікових реєстрах нарахування амортизації за різними методами й особливості кожного методу, визначаючи, що інвентарна картка є уніфікованим документом, для нарахування амортизації на основні засоби, С.М. Євтушенко, думку якого підтримуємо і ми, пропонує здійснити її вдосконалення додатками, диференційованими за методами амортизації:

– «Розрахунок нарахування амортизації, основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом»;

– «Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних за прискореним методом зменшення залишкової вартості»;

– «Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за виробничим методом».

За словами автора, в даних додатках буде здійснюватися розрахунок вартості, що амортизується, зазначатися термін корисного використання об'єкта, визначатися щорічні суми амортизації, а також проводиться розрахунок норми амортизації на одиницю робіт за виробничим методом. У подальшому дані групуються у Відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним та прискореним методом зменшення залишкової вартості [33].

Що стосується обліку амортизаційного фонду, то Л.В. Антонова, Н.М. Левченко та С.М. Белінська, думку яких підтримуємо і ми, вважають за доцільне встановити спосіб акумулювання грошових ресурсів, цільове призначення яких відновлення основних засобів.

Зокрема при надходженні виручки від реалізації готової продукції суму, еквівалентну амортизаційним відрахуванням, перераховувати на окремий рахунок – депозитарій, на якому буде акумулюватися амортизаційні відрахування. При відокремленні з виручки від реалізації готової продукції на окремий рахунок – депозитарій необхідно зробити такі проводки [6, с. 19-20]:

1. Надійшла виручка від реалізації готової продукції:
Дт 311 «Поточний рахунок в національній валюті».
Кт 361 «Розрахунки з покупцями і замовниками».
2. Перерахування суми амортизаційних відрахувань на спеціальний рахунок – депозитарій після отримання виручки від реалізації готової продукції:
Дт 315 «Рахунок – депозитарій для відтворення необоротних активів».
Кт 311 «Поточний рахунок в національній валюті».
3. Здійснення капітальних інвестицій:
Дт 15 «Капітальні інвестиції».
Кт 631 «Розрахунки з постачальниками».
4. Погашення заборгованості по здійснених капітальних інвестиціях (використання амортизаційного фонду за рахунок акумульованих грошових коштів на рахунку – депозитарію):
Дт 631 «Розрахунки з постачальниками».

Кт 315 «Рахунок – депозитарій для відтворення необоротних активів».

Рекомендована організація обліку амортизаційного фонду дасть можливість керівництву підприємства (фірми) забезпечити спрямування коштів виключно на оновлення майна, аналізувати розміри сформованого і використаного амортизаційного фонду, подавати точну інформацію щодо рівня забезпеченості грошовою масою процесу відновлення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведення дослідження за темою магістерської роботи можна зробити наступні висновки:

1. Здійснення в Україні протягом останніх років економічних реформ спрямоване на трансформацію вітчизняного господарського механізму із врахуванням умов ринкової економіки. Ці перетворення стосуються бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, тобто найбільш вагомій частини загальної інформаційної системи управління підприємством. Втілення науково-технічних досягнень у виробництво, вирішення багатьох соціально-економічних проблем стає можливим за умови здійснення ефективної амортизаційної політики. Обґрунтована амортизаційна політика дає змогу стимулювати зростання інвестицій, реалізовувати інноваційні технології і процеси та позитивно впливати на ефективність виробництва.

2. Встановлено, що важливе значення амортизаційної політики у діяльності сільськогосподарських підприємств обумовлено тим, що амортизаційні відрахування впливають на такі показники їх діяльності, як: розмір витрат і їх структура; ціни на продукцію підприємства, доходи від її продажу та ПДВ; розмір капітальних інвестицій; рівень зносу основних активів підприємства та їх залишкова вартість; грошові потоки від операційної і інвестиційної діяльності та чистий грошовий потік підприємства; фінансовий результат діяльності підприємства; показники фінансової звітності.

3. Виокремлено основні складові амортизаційної політики підприємства:

- вартісні критерії, що розмежовують основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи;
- ліквідаційна вартість основних активів;
- строк корисного використання основних активів;
- переоцінка (дооцінка або уцінка) об'єктів основних засобів та інших необоротних активів;

- витрати на поліпшення основних активів (реконструкція, модернізація, технічне переоснащення тощо);
- методи нарахування амортизації основних активів;
- розрахунок норм та сум амортизації;
- розподіл нарахованої амортизації на окремі аналітичні рахунки витрат;
- система обліку та звітності амортизації і зносу основних активів.

4. Встановлено, що метою нарахування амортизації за одним з п'яти методів, запропонованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», є створення реального джерела відновлення основних засобів.

Різні методи нарахування амортизації мають переслідувати одну загальну вимогу: забезпечити систематичний та раціональний розподіл купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням зносу протягом майбутніх періодів його корисного використання. Підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації та може змінювати його за умови, що за новим методом буде отримано більшу економічну вигоду від його застосування.

Амортизація основних засобів та інших необоротних активів нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості, 4) кумулятивного; 5) виробничого; 6) 50% на 50%; 7) 100%.

5. Розкрито порядок відображення амортизації в бухгалтерському обліку та для цілей податкових розрахунків. Визначено елементи облікової політики щодо амортизаційних відрахувань, які мають бути відображені у Наказі про облікову політику.

6. Обґрунтовано важливість первинного обліку амортизації, що є частиною загальної системи бухгалтерського обліку основних активів, який забезпечує відображення в обліку здійснених господарських операцій із нарахування та розподілу амортизації основних активів. Значну роль він відіграє в управлінні амортизаційною політикою, важливе значення має для забезпечення контролю за порядком нарахування і розподілом сум амортизаційних відрахувань,

які спрямовані на відтворення основних активів підприємства та їх раціонального використання.

7. Досліджено особливості відображення інформації про основні активи, їх знос у бухгалтерській звітності.

З метою підвищення ефективності організації амортизаційного процесу, формування та реалізації амортизаційної політики та їх подальшого вдосконалення виділено наступні пропозиції:

1. Податковий кодекс України встановлює мінімальний строк корисного використання об'єктів основних активів, який становить в залежності від групи від 2 до 20 років.

В групі 5 «Транспортні засоби» із мінімально допустимим строком корисного використання 5 років, на нашу думку, даний норматив є необґрунтованим, адже не враховує важливі фактори сільськогосподарського виробництва, інтенсивність роботи у різних природних умовах. Отже пропонується у даній групі окремо виділяти сільськогосподарську техніку із мінімально допустимим строком використання 4 роки.

2. Серед шістнадцяти груп основних засобів відповідно до Податкового кодексу земельні ділянки і природні ресурси не мають визначених мінімально допустимих термінів корисного використання. Але, на наш погляд, доцільним є встановлення мінімального терміну корисного використання і нарахування амортизації на ці групи основних активів, тому що амортизаційні відрахування, за своєю економічною сутністю, можуть бути реальним джерелом формування амортизаційного фонду, який дасть можливість господарюючому суб'єкту відтворювати основні активи, тобто спрямовуватися на відновлення родючості ґрунтів, а також підвищувати ефективність використання природних ресурсів. Земельні ресурси в процесі використання виснажуються, а тому важливо застосувати систему амортизаційних відрахувань, що будуть покривати потребу у коштах на поліпшення земельних ресурсів, а також будуть своєрідним джерелом збереження коштів на підприємстві (фірмі) із метою їх використання, як джерела інвестицій.

3. Застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості прискорюватиме оборот основного та оборотного капіталу, знизить втрати від морального зношення основних активів. Господарюючі суб'єкти будуть мати можливість оперувати значно більшими сумами тимчасово вільних коштів. Однак, фактично значне збільшення норм амортизаційних відрахувань ефективно лише у рентабельних підприємствах зі стійким фінансовим становищем. Застосування прискорених амортизаційних норм збитковими підприємствами може призвести до підвищення збитків, викликати недовіру кредиторів і партнерів по бізнесу. У тих суб'єктів господарювання, де існує пряма залежність фізичного зношення основних засобів виробництва від ступеня їх експлуатації, необхідно використовувати спосіб списання вартості пропорційно обсягу виробленої продукції. При умові неконкурентноспроможності продукції підприємства слід використовувати спосіб амортизації, що дозволяє мінімізувати амортизаційні відрахування.

4. Запровадження в дію Податкового кодексу України та внесення змін до нього вимагає повного перегляду системи документування операцій з обліку амортизації, оскільки він вводить обмеження щодо терміну використання об'єкта з метою продовження строку нарахування амортизації на основні активи.

Також, необхідність удосконалення первинних документів зумовлена ще й тим, що вони не у повній мірі задовольняють вимоги користувачів інформації стосовно системи амортизаційної політики підприємства у напрямі нарахування та ефективності використання амортизаційних коштів як основного джерела відтворення основних активів підприємства (фірми).

Система первинного обліку операцій із нарахування та розподілу амортизації має відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо точності інформації. Вона повинна достовірно відображати процес функціонування системи первинного обліку амортизації основних активів. Всі її показники повинні мати однозначний зміст, що не допускає різних тлумачень, а також первинні документи повинні бути логічно

взаємопов'язані один із одним і функціонувати як комплексна система порядку нарахування амортизації залежно від обраного господарюючим суб'єктом методу.

Раціональна система первинного обліку амортизації дасть можливість здійснювати контроль за порядком нарахування і розподілом сум амортизаційних відрахувань, із метою формування фонду грошових коштів для відтворення основних активів.

5. Облік амортизації основних засобів загальновиробничого призначення особливо актуальним є для господарюючих суб'єктів, які спеціалізуються на вирощуванні певних сільськогосподарських культур та розведенні тварин при допомозі сільськогосподарської техніки. Особливістю використання такої техніки є те, що один і той самий трактор може бути задіяним для виконання різного виду робіт та для обробітку різних сільськогосподарських культур, тому виникає питання, яким чином розподіляти суму амортизації даного трактору між відповідними культурами. Планом рахунків бухгалтерського обліку для цього передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Проте, на думку ряду авторів такі загальновиробничі витрати слід відносити до інших витрат, які визнаються витратами звітного періоду і в кінці звітного періоду підлягають списанню на фінансові результати. З однієї сторони, це позбавляє додаткової роботи щодо розподілу сум загальновиробничих витрат на окремі об'єкти обліку, однак, з іншої – це не дає можливості відслідкувати розподіл сум нарахованої амортизації основних засобів загальновиробничого призначення.

Такий порядок не відповідає методиці, передбаченій Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», за якою ці витрати у звітному періоді включають до собівартості продукції і лише частково відносять на фінансовий результат.

На нашу думку, в сільському господарстві необхідно здійснювати розподіл загальновиробничих витрат в розрізі об'єктів обліку, на окремих аналітичних рахунках рахунку 23 «Виробництво» з наступною кореспонденцією рахунків: дебет рахунку 231 «Рослинництво» кредит рахунку 235 «Машинно-

тракторний парк».

6. Для збереження національного виробництва безпосередньо через механізм амортизаційної політики державі слід на законодавчому рівні закріпити вимогу щодо використання амортизаційних відрахувань лише на оновлення основного капіталу з обов'язковим грошовим покриттям амортизаційного фонду. Це активізує інвестиційну діяльність підприємства, як наслідок, посилить його конкурентоспроможність на ринку, забезпечить інноваційне оновлення технологічних процесів.

7. Якщо суб'єкт господарювання функціонує належним чином, є прибутковим, має грамотно сформовану облікову політику, для нього доцільно сформувати амортизаційний фонд. Наявність контролю за цим процесом з боку держави є позитивним фактором.

В Україні використовується спрощений варіант обліку нарахування амортизації. При цьому дебетуються рахунки обліку витрат та кредитується рахунок 13. Але це не дає можливості отримувати інформацію про джерела на капітальні інвестиції та акумулювати реальні кошти на відновлення необігових активів. Механізм нарахування амортизації можна вдосконалити за допомогою рахунків чинного Плану рахунків. Для цього пропонуємо до рахунку 42 «Додатковий капітал» додати окремий субрахунок 427 «Амортизаційний фонд». Цей рахунок буде відповідати рахунку 13 «Знос (амортизація) необігових активів».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адизес И.К. Управляя изменениями: произв.-пакт. изд. / И.К. Адизес; пер. с англ. В. Кузин. – Санкт-Петербург: Питер, 2011. – 223 с.
2. Алексеев А.Н. Исследование систем управления. Учебный курс [Электронный ресурс] / А.Н. Алексеев. – Режим доступа: http://e-college.ru/xbooks/xbook192/book/index/index.html?go=part-003*page.Htm
3. Алексеева М.Б., Балан С.Н. Основы теории систем и системного анализа: [учебн. пособ.] / М.Б. Алексеева, С.Н. Балан. – СПб.: СПГИЭУ, 2002. – 55 с.
4. Амортизация и оптимальные сроки службы техники / С.Н. Козьменко, Т.А. Васильева, С.П. Ярошенко и др. – Сумы: Деловые перспективы, 2005. – 223 с.
5. Антология экономической классики: В 2 т. / [сост. И. А. Столяров]. – М.: МП «ЭКОНОВ», 1991. – Т. I. – 475 с.
6. Антонова Л.В. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності / Л.В. Антонова, Н.М. Левченко, С.М. Белінська // Економіка та держава. – 2017. – № 9. – С. 16-20.
7. Бакай В.Й. Амортизаційна політика та оновлення основних фондів на промислових підприємствах: Дис... канд. екон. наук / Хмельницький національний університет, 2006. – 201 с.
8. Бакай В.Й. Методи формування амортизаційної політики на промислових підприємствах / В.Й. Бакай // Економічні науки. – 2009. – № 5. Т. 2. – С. 97-100.
9. Білик М. Принципи амортизаційної політики в сучасній вітчизняній економіці / М. Білик // Фінанси України. – 1997. – № 10. – С. 48-56.
10. Біловол Р.І. Адаптація системи управління підприємством до викликів середовища / Р.І. Біловол, І.В. Калюжна // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Випуск 20. Частина 1. – С. 58-62.
11. Боброва О.Г. Амортизаційна політика у відтворенні основних засобів / О.Г. Боброва // Економіка АПК. – 2000. – № 4. – С. 54–61.

12. Борисенко З.М. Амортизаційна політика / З.М. Борисенко – К. : Вид-во «Наукова думка», 1993. – 135 с.
13. Борисенко З. Амортифікація амортизації, або амортизаційна політика в Україні з національними викрутасами / З. Борисенко // Україна бізнес. – 1997. – № 33-34.(3 вересня) – С. 5.
14. Бубенко П.Т. Амортизація і відновлення основних фондів житлово-комунальних підприємств: монографія / П.Т. Бубенко, В.І. Титяєв, О.В. Димченко. – Харків: ХНАМГ, 2010. – С. 126.
15. Бубенко П.Т., Тітяєв В.І., Димченко О.В., Таряник О.М., Чистякова І.А., Шкурко О.В. Амортизація і відтворення основних фондів житлово-комунальних підприємств: монографія / За заг. ред. Бубенка П.Т. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 257 с.
16. Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. – Житомир: Рута, 2003. – 544 с.
17. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи (на прикладі підприємств м. Житомира та Житомирської області) [Текст]: автореферат дис. канд. екон. наук. / Н.Г. Виговська – К.: КНЕУ, 1999. – 21 с.
18. Власюк Т.В. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства / Т.В. Власюк, І.І. Юзюк // Вісник КНУТД. Серія: Проблеми економіки організацій та управління підприємствами. – 2014. – № 2. – С. 197-206.
19. Воронцова Г.В. Основные направления адаптации системы управления предприятием в конкурентной среде [Электронный ресурс] / Г.В. Воронцова. – Режим доступа: http://science.ncstu.ru/articles/econom/2010_10/34.pdf/file_download
20. Глущенко В. В., Глущенко И. И. Исследование систем управления: [учебн. пособ.] / В. В. Глущенко, И. И. Глущенко. – 2-е изд., перераб. и доп. – Железнодорожный: ООО НПЦ «Крылья», 2004. – 416 с.
21. Городянська Л. В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку аморти-

зації / Л. В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 57-68.

22. Горицька Н. Порядок використання чинних з 01.07.2000 р. методів нарахування амортизації згідно з П(с)БО 7 та порівняння його з існуючою міжнародною практикою [Текст] / Н. Горицька // Дебет-Кредит. – 2000. – №25. – С.10-25.

23. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу / Л.В. Городянська. – К.: КНЕУ, 2008. – 224 с.

24. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.

25. Гудзенко Н.М. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, Т.Г. Китайчук // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 3(19). – С. 125-134.

26. Гуненко С.А. Вплив амортизаційної політики на балансову вартість підприємства: обліковий аспект // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 2(32). – С. 127-141.

27. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В. Гуцаленко, Е.О. Довгаль // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 8(12). – С. 82-92.

28. Дем'яненко М.Я., Євтушенко С.М. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект). Моногр. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.

29. Дугієнко Н.О. Амортизаційна політика як напрямок державного регулювання інвестиційної діяльності / Н.О. Дугієнко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1(3). – С. 45-51.

30. Дугієнко Н.О. Економічна сутність амортизаційної політики та її основні складові в період глобалізації / Н.О. Дугієнко // Вісник Запорізького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 1(4). – С. 122-130.

31. Економічна енциклопедія : В 3 т. / [редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – Т. 2. – 848 с.
32. Ельяшевич А. Б. Экономика социалистического машиностроения / А. Б. Ельяшевич, Е. М. Карлик. – М., 1957. – 452 с.
33. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2004. – 26 с.
34. Єленчук С.Г. Амортизація основних засобів – одне з найважливіших джерел інвестування [Текст] / С.Г. Єленчук // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна. Випуск 16. – 2004. – С. 204-208.
35. Журавка Ф.О. Методичні підходи до визначення сутності та змісту амортизації основних засобів / Ф.О. Журавка, О.А. Скорба // Вісник Української академії банківської справи. – 2012. – № 1(32). – С. 27-31.
36. Загорська Т.В. Обґрунтування ліквідаційної вартості основних засобів / Т.В. Загорська // Вісник НУ «Львівська політехніка» [Текст]. – 2008. – № 635. – С. 68-71.
37. Загорська Т.В. Особливості формування амортизаційної політики для підвищення ефективності управління підприємством / Т.В. Загорська // Моделювання регіональної економіки. – 2013. – № 2. – С. 177-184.
38. Зайцев А. К. Исследование систем управления: [учебн. пособ.] / А. К. Зайцев. – Н. Новгород: НИМБ, 2006. – 123 с.
39. Заррин П.И. Английская классическая буржуазная политическая экономика (А.Смит, Д.Рикардо) / П.И. Заррин. – М.: (Соцэкгиз), 1958. – 142 с.
40. Зябликова А.В. Облік основних засобів: міжнародні стандарти і вітчизняна практика // Фондовий ринок. – 1999. – № 6. – С. 22–24.
41. Игнатьева А.В., Максимцов М.М. Исследование систем управления: [учебн. пособ.] / А.В. Игнатьева, М.М. Максимцов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 157 с.
42. Иванова Т. Ю., Приходько В. И. Теория организации. Краткий курс: [учебн. пособ.] / Т.Ю. Иванова, В.И. Приходько. – СПб.: ООО «Питер Принт», 2004. – 273 с.

43. Іванілов О. С. Економіка підприємства. Підручник. 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 728 с.
44. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.
45. Калюжна Н.Г. Система управління підприємством як предмет дослідження теорії організації / Н.Г. Калюжна // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 2. – С. 51-54.
46. Кантор Л. М. Амортизация и ремонт в промышленности СССР / Л. М Кантор. – М.: ГОСПЛАНИЗДАТ, 1949. – 104 с.
47. Кваша Я.Б. Амортизация и сроки службы основных фондов / Я.Б. Кваша. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1959. – 180 с.
48. Кейлер В. А. Экономика предприятия: курс лекций / В.А. Кейлер. – М.: ИНФРА-М, Новосибирск, НГАЭиУ, 1999. – 132 с.
49. Кловська Ю. Як встановити термін корисного використання на об'єкт ОЗ / Ю. Кловська // Дебет-Кредит. – 2013. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://online.dtkk.ua/Book/«ДК»%20№07-2013.epub/navPoint-25>.
50. Кловська Ю. Як визначити ліквідаційну вартість / Ю. Кловська // Дебет-Кредит.– 2013. – № 7. – С.22-23.
51. Кондратенко І.А. Теоретичні аспекти формування амортизаційної політики підприємства / І.А. Кондратенко, Д.М. Трачова // Молодий вчений. – 2017. – № 1.1(41.1). – С. 45-48.
52. Косова Т. Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т. Д. Косова // Актуальні проблеми економіки, 2003. – № 9. – С. 157-166.
53. Кравченко М.В. Переваги, недоліки та оптимізація методики первинного обліку нарахування амортизації в аграрних підприємствах / М.В. Кравченко, А.О. Кошелюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – Випуск 21. – С. 677-680.
54. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.

55. Кудлаєнко С.В. Теоретичні основи поняття «адаптація підприємств» / С.В. Кудлаєнко // Вісник ХНУ. – 2009. – № 5. – С. 172–174.
56. Кутер М.И. Современный взгляд на концепции амортизации. / М.И. Кутер, А.В. Кузнецов, Р.И. Мамедов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 24(129). – С. 2-11.
57. Лала О.М. Оцінка якості системи управління підприємством: Монографія. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 165 с.
58. Левицька С. Критерії ефективності документаційних процесів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 10-17.
59. Левченко Н.М. Амортизаційна політика як складова стратегії діяльності підприємства / Н.М. Левченко, І.О. Воробйова // Інноваційна економіка. – 2014. – № 4(53). – С. 102-107.
60. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику».
61. Лист Міністерства фінансів України від 02.11.09 р. № 31-34000-20-23-5535/5708 «Щодо зміни методу амортизації основних засобів».
62. Любар О.О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку/ О.О. Любар // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 4(20). – С. 117-131.
63. Любар О.О. Амортизаційна політика підприємства як невід’ємна складова його облікової політики [Електронний ресурс] /О.О. Любар/ Ефективна економіка. – 2017. – № 3. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua>
64. Лях Л. Основне протиріччя державної амортизаційної політики та шляхи його подолання / Л. Лях, О. Короткевич // Економіст. – 2000. – № 3. – С. 103-107.
65. Майдуда Г.С. Амортизація основних засобів сільськогосподарських підприємств / Г.С. Майдуда // Економіка та держава. – 2012. – № 1. – С. 68-71.
66. Майдуда Г.С. Роль облікової політики у формуванні амортизаційних відрахувань як джерела відтворення основних засобів / Г.С. Майдуда // Економіка та держава. – 2014. – № 11. – С. 126-129.

67. Мазур А.М. Амортизаційна політика: теоретичні аспекти та роль у підвищенні ефективності діяльності суб'єктів підприємництва / А.М. Мазур, М.М. Мазур // Приазовський економічний вісник. – 2017. – № 5(05). – С. 294-298.
68. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник. / За ред. В.Я. Амбросова. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.
69. Маркс К. Капитал. Критика політэкономии. Т. 2 / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1988. – 502 с.
70. Маркс К. Капитал. Критика політэкономии. Т.1 / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1973. – 900 с.
71. Маттерн К. Основные фонды в промышленности ГДР: (Экономический аспект) / К. Маттерн, З. Тайхойзер; сокр. пер. с нем. – М.: Экономика, 1983. – 256 с.
72. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено наказом Мінфину України від 29.12.2006 р. № 1315.
73. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено наказом Мінфіну України від 16.11.2009 р. № 1327.
74. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561.
75. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.
76. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджено наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433.
77. Могилова М. Формування амортизаційного фонду сільськогосподарськими підприємствами / М. Могилова // Економіка АПК. – 2002. – № 6. – С. 83-87.
78. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 352 с.

79. Мороз Ю.Ю. Облікове забезпечення управління процесом розподілу амортизаційної вартості неспоживного майна підприємства / Ю.Ю. Мороз // Вісник ЖДТУ. – 2013. – Вип. 4 (66). – С. 90-95.

80. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73.

81. Новицька С.С., Потапова-Сінько Н.Ю. Сутність амортизаційної політики і її вплив на ефективність роботи підприємства. Навчально-методичний посібник для студентів економічних спеціальностей. Одеса: ОНАЗ ім. О.С. Попова. – 2006. – 98 с.

82. Овод Л.В. Сутність амортизаційної політики та її складові елементи / Л.В. Овод // Вісник технологічного університету Поділля / Економічні науки: науковий журнал. – Хмельницький, 2003. – № 5. – Ч. 2, Т. 1. – С. 64-68.

83. Осіпчук Г.С. Система первинного обліку амортизації як джерела відтворення основних засобів підприємства / Г.С. Осіпчук // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – № 1, т. 2. – С. 343-355.

84. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: підруч. / [за ред. Н.Г. Климко]. – [5 вид., випр.]. – К. : Знання. Прес, 2004. – 615 с. – (Вища освіта XXI ст).

85. Пантелеев В. П. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеев, О. С. Сніжко, ДАСОА. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2009. – 239 с.

86. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Львів: видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.

87. Пилипенко Л.М. Проблеми методології бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємства / Л.М. Пилипенко, О.І. Тивончук / Приазовський економічний вісник. – 2018. – № 4(09). – С. 147-151.

88. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

89. Подмешальская Ю.В. Особливості визначення строку експлуатації основних засобів у бухгалтерському обліку / Ю.В. Подмешальская, Ю.А. Варварина // Економіка і суспільство. – 2017. – Вип. 8. – С. 790-793.

90. Подолянчук О.А. Облікова політика підприємства - об'єкт чи джерело інформації аудиту / О.А. Подолянчук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 7. – С. 855-859.

91. Політична економія: навч. посіб. / [за ред. К. Т. Кривенко, С. В. Савчук, О. О. Беляєв та ін.]. – [Вид. 2-ге, без змін.]. – К. : КНЕУ, 2006. – 508 с.

92. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Мініфіну України від 24.05.95 р. № 88.

93. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (зі змінами і доповненнями).

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями).

96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 (зі змінами і доповненнями).

97. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

98. Порядок подання фінансової звітності. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419.

99. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.

100. Рудченко Н. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних фондів / Н. Рудченко, Н. Омелянчик, М. Тютюн // Економіка України. – 1997. – № 2. – С. 52-58.

101. Савельев Н. Амортизационная политика для экономического роста и структурного развития (обзор зарубежного опыта) / Н. Савельев // Труды центра изучения истории глобализации СНГ // www.tpprf.ru/common/upload/files/2004102210184793.doc

102. Самбурська Н.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія / Н.І. Самбурська. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. – С. 289.

103. Скоморохова С.Ю. Сучасна концепція амортизаційної політики підприємства / С.Ю. Скоморохова С.М. Ніколаєнко Л.В. Гейвич // Вісник Херсонського державного університету. – 2014 – №4 – с. 65-67.

104. Скрипник М.І. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки / М.І. Скрипник, Н.П. Похільюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. – 2013. – Вип. 25. – С. 297-306.

105. Тальмина П.В. Финансовые рычаги повышения фондоотдачи / П.В. Тальмина. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 207 с.

106. Теория организации: [учебн.] / [Алиев В. Г., Варфоломеев В. П., Варфоломеева Э. А. и др.]; под общ. ред. проф. В. Г. Алиева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экономика, 2003. – 431 с.

107. Трачова Д.М. Місце амортизації в економічних і облікових теоріях // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». Випуск 28 ч.2. – 2018. – С. 166-168.

108. Удосконалення методики та організації обліково-аналітичної роботи в сучасних умовах господарювання: монографія / Гоголь Т.А., Нехай В.А., Онищенко В.П. [та ін.] за наук. ред. д.е.н., проф. Маргасової В.Г., к.е.н., доц. Гливенко В.В. – Київ: Кондор-видавництво, 2016. – 244 с.

109. Фукс А.Е. Амортизация і оновлення основного капіталу: теорія і практика / А.Е. Фукс. – К.: Київський держ. екон. ун-т, 1996. – 160 с.

110. Хотомлянський А. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів / А. Хотомлянський, В. Колосок // Економіка України. – 2004. – № 3. – С. 38-42.
111. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.
112. Чалий І. Джерельні інвестиції Кабміну : як немає активів, пасиви не допоможуть / І. Чалий // Дзеркало тижня. – 2004. – № 11 (20 березня). – С. 11.
113. Чернишенко Я.Г. Формування облікової політики підприємства в частині основних засобів / Я.Г. Чернишенко // Молодий вчений. – 2016. – № 3(30). – С. 229-233.
114. Шот А. Оновлення основних фондів – складова частина структурної перебудови економіки / А. Шот // Регіональна економіка. – 1999. – № 1. – С. 93-102.
115. Янг С. Системное управление организацией / С. Янг; пер. с англ. – М.: «Советское радио», 1972. – 456 с.
116. Яремко І.Й. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Новий світ, 2003. – 148 с.

ДОДАТКИ