

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Державний вищий навчальний заклад
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

П. В. Городянська

**ВІДТВОРЕННЯ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ:
теорія і практика обліку
та аналізу**

Монографія

ББК 65.052.231.1

Г 70

Рецензенти

В. О. Шевчук, д-р екон. наук, проф.

(Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України)

Г. М. Давидов, д-р екон. наук, проф.

(Кіровоградський національний технічний університет)

С. О. Левицька, д-р екон. наук, проф.

(Національний університет водного господарства та природокористування)

Рекомендовано до друку

Вченою Радою ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана»

Протокол № 8 від 24.04.08

Городянська Л. В.

Г 70 Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: Монографія. — К.: КНЕУ, 2008. — 224 с.

ISBN 978-966-483-144-1

У монографії визначено сутність відтворення основних засобів, роль амортизації як внутрішнього джерела їх інвестування та теоретико-методологічні засади організації обліку основних засобів на підприємстві. Проаналізовано та визначено основні проблеми, що стримують процес відтворення основних засобів. Обґрунтовано напрями вдосконалення обліково-аналітичної та системи управління відтворенням основних засобів на підприємствах України. Запропоновано узагальнюючу методику обчислення амортизації та управління процесами інвестування основних засобів.

Монографія стане у нагоді студентам, аспірантам, науковцям, викладачам вищих навчальних закладів економічного спрямування, а також фахівцям-аналітикам з амортизаційної політики та відтворення основних засобів.

ББК 65.052.231.1

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ забороняється*

ISBN 978-966-483-144-1

© Л. В. Городянська, 2008
© КНЕУ, 2008

ПЕРЕДМОВА

Сучасна епоха характеризується процесами трансформаційних перетворень, динамічним розвитком ринкових відносин і зацікавленістю суб'єктів господарювання у повному відображенні реальних фактів господарської діяльності. Світовий досвід свідчить про те, що створення міжнародних об'єднань і спільних підприємств потребує стандартизації бухгалтерського обліку. Це привело до кардинальних змін економіко-правового середовища країни, формування обліково-аналітичної і податкової систем та відповідного розмежування амортизації основних засобів на економічну та податкову.

Відомо, що регулювання питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснює Міністерство фінансів України через закон про бухгалтерський облік [1] та положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Податкова система регулюється безпосередньо через закон про прибуток [2] та інші нормативні акти.

Суттєві зміни в структурі, формах власності підприємств, організації та управлінні виробництвом зумовили необхідність зміцнення економічного потенціалу держави та розробки заходів щодо вдосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності. Важливість цих питань підкреслено в Указі Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» [3].

Забезпечення підприємств основними засобами відповідного призначення та складу, а також динаміка їх відтворення безпосередньо залежать від обраного ними виду економічної діяльності. Одним із пріоритетних видів діяльності, де частка основних засобів у 2001—2005 рр. майже не змінювалася і на кінець 2005 р. становила 21 % [4, с. 88; 5, с. 85], є операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам.

Між тим в Україні відбувається скорочення обсягів капітальних інвестицій за прогресуючого зростання фізичного та морального зношування основних засобів. Так, з початку 90-х років XX ст. відтворення засобів виробництва в Україні здійснюється у скорочених масштабах [6, с. 40, с. 224].

Основні засоби підприємств зношені майже наполовину [7, с. 11, 18], а тому потребують заміни, модернізації тощо. Значне падіння інвестиційної активності стало однією з основних причин недостатнього темпу економічного зростання в державі в умовах ринкової економіки. Тому особливого значення на підприємствах набуває процес оновлення основних засобів за рахунок їх амортизації.

Проблемами обліку, оцінки основних засобів та аналізу розмірів нарахованої амортизації займалися такі провідні вітчизняні науковці, як В. В. Бабич, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, О. С. Бородкін, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, Ю. І. Осадчий, П. Т. Саблук, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко та ін.

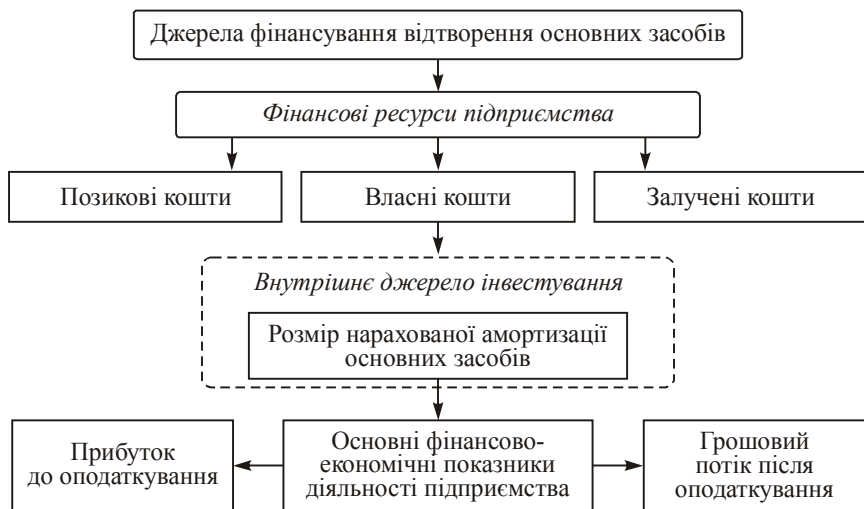
Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації основних засобів, визначення тенденцій та закономірностей відтворення основних засобів зробили зарубіжні вчені М. Ф. Ван Бреда, Глен А. Велш, А. Гроппеллі, Дж. Рамсі Мак-Куллох, К. Маркс, Белверд Е. Нідлз, Ейсан Нікбахт, Елдон С. Хендріксен та ін.

Проте питання вибору методів нарахування амортизації основних засобів, проведення оцінки впливу її розміру на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, підготовки управлінських рішень щодо своєчасного відтворення основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування, зокрема такого, як амортизація, — досліджені недостатньо.

Інвестування основних засобів на підприємствах України може проводитися за рахунок різних джерел фінансування, як це показано на рисунку. Однак у сучасних умовах господарювання доступним та оптимальним джерелом є власні кошти, а це визначає значущість процесу нарахування амортизації у контексті відтворення основних засобів.

Слід зазначити, що вагомим джерелом фінансування процесу відтворення основних засобів та внутрішнім джерелом інвестування в основний капітал є власні кошти підприємств, які у 2000—2005 рр. становили 60—70 % [5, с. 205]. Особливе місце у фінансуванні відтворення основних засобів за рахунок власних коштів займає амортизація, розмір якої залежить від встановленої керівником підприємства амортизаційної політики. Відтворення основних засобів нерозривно пов'язане з основними фінансово-

економічними показниками діяльності підприємства — прибутком до оподаткування та грошовим потоком після оподаткування, завдяки чому формується внутрішнє джерело інвестування основного капіталу.



Тому мета монографії полягає у вирішенні теоретичних і практичних питань відтворення основних засобів за рахунок оптимального формування амортизаційної політики на підприємстві в сучасних умовах господарювання.

У монографії визначено особливості відтворення основних засобів у національній обліковій системі, проведено статистико-економічний аналіз розподілу основних засобів за пріоритетними видами економічної діяльності, запропоновано раціональну організацію обліку основних засобів, розроблено узагальнюючу методику обчислення амортизації як інструменту управління відтворенням основних засобів. Це дало змогу автоматизувати процес нарахування амортизації, критично оцінити сукупність методів та запропонувати організаційні засади управління відтворенням основних засобів для поживлення інноваційних процесів на підприємствах України.

Саме тому монографія побудована за двома розділами такого змісту.

Розділ 1. «Амортизація основних засобів як джерело відтворення, об'єкт обліку та аналізу», де уточнено існуючі концепції

та визначено зміст категорій «основні засоби», «амортизація», «знос» та розкрито взаємозв'язки між ними; визначено механізм відтворення основних засобів, функції, інструменти та особливості управління процесом нарахування амортизації основних засобів; систематизовано й узагальнено світовий і вітчизняний досвід нарахування амортизації основних засобів.

Розділ 2. «Розвиток методології обліку амортизації та відтворення основних засобів», де визначено методологічні основи формування амортизаційної політики та організації обліку основних засобів; запропоновано узагальнюючу методику обчислення амортизації, технологію її застосування для управління відтворенням основних засобів на підприємствах України різних форм власності та видів економічної діяльності.

Видання підготовлено за результатами науково-дослідних робіт автора на кафедрі обліку підприємницької діяльності Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Результати досліджень доповідалися автором, обговорювалися та отримали схвалення серед науковців і практиків на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях у різних регіонах України.

Монографія розрахована на науковців, викладачів вищих навчальних закладів, аспірантів, студентів, а також керівників підприємств і фахівців-аналітиків з амортизаційної політики та відтворення основних засобів.



АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЯК ДЖЕРЕЛО ВІДТВОРЕННЯ, ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

1.1. Сутність та економіко-правові засади амортизації як джерела відтворення основних засобів

Процеси динамічного розвитку України вимагають від підприємств відповідного реагування та адаптації до ринкових умов господарювання. Нині в державі функціонують і регулюються різними законами й стандартами дві системи — податкова та обліково-аналітична, в яких значно відрізняються види, функції, методи нарахування амортизації основних засобів, їх економічний зміст тощо. Підготовка повної, достовірної та неупередженої облікової інформації впливає на фінансову звітність та вимагає від бухгалтера розуміння економічного змісту категорій «основні засоби», «знос», «амортизація», механізму відтворення основних засобів та вміння оцінити методи нарахування амортизації в поєднанні з основними показниками фінансово-господарської діяльності підприємства.

Для визначення та пояснення сутності цих проблем, розробки можливих шляхів їх розв'язання необхідно спочатку з'ясувати економічний зміст основних засобів, дослідити еволюцію категорій «амортизація», «знос», визначити концепції нарахування амортизації та розглянути класифікацію основних засобів за різними ознаками.

Регулювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку основних засобів та складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів здійснює Міністерство фінансів України інструментами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] і П(С)БО 7 «Основні засоби» [8].

Основні засоби згідно з П(С)БО 7 визначають як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До об'єкта основних засобів належить закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

До групи основних засобів належить сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

На показники фінансово-господарської діяльності підприємств будь-якої форми власності впливають розмір амортизації та ступінь зносу основних засобів. Так, термін «амортизація» у перекладі з латинської «*amortisatio*» — погашення. Тобто амортизація — це процес перенесення авансованої раніше вартості всіх видів основних засобів на вартість продукції (товарів, послуг) з метою повного відшкодування вартості цих засобів за період їх функціонування [9, с. 438].

Для з'ясування сутності зносу та амортизації основних засобів, ролі цих категорій у сучасних умовах господарювання проаналізуємо економічну літературу та узагальнимо досвід вітчизняних і зарубіжних економістів.

Проблема амортизації розглядалася ще в 1825 році англійським економістом Мак-Куллохом Дж. Р. Автор констатував, що амортизація використовується власниками для вкладення у справу нового основного капіталу [10 с. 181—182]. Його теорію про те, що амортизація є джерелом нагромадження тільки при розширеному відтворенні, спростував К. Маркс. У праці «Теорія додаткової вартості» він висунув ряд найважливіших положень з теорії амортизації, відзначивши, зокрема, що амортизація служить джерелом розширеного відтворення не тільки за розширеного, а й за простого відтворення [11, с. 533—544].

Економісти І. В. Малишев і Л. А. Хорунжий у працях [12; 13] вважають амортизацію такою частиною вартості основних засобів, яка повинна бути перенесена на витрати виробництва. Однак зміст визначення неточно розкриває сутність амортизації та сам процес перенесення вартості.

Треба відзначити, що у зарубіжній літературі існувала плутанина між поняттями амортизації, зносу, зношування. Так, у 1942 р.

Асоціація міжнародних бухгалтерів Великобританії проаналізувала всі смислові значення терміна «амортизація» (depreciation) і відзначила, що «термінологічної плутанини можна було б уникнути, якби термін «amortization» використовувався замість «depreciation» [14, с. 332]. Однак цей термін уже зайняв своє місце в лексиконі бухгалтерів. Автори [12, с. 338] визначають зміст терміна «амортизація» (depreciation) як «засіб розподілу вартості активу на весь термін його служби». Тут мова йде про амортизацію саме основних засобів.

Автори Велш Глен А., Шорт Деніел Г. у праці [15, с. 425] термін «амортизація» (amortization) використовують, коли йдеться про амортизацію нематеріальних активів. У праці вони посилаються на визначення процесу нарахування зносу (depreciation) з погляду Американського інституту дипломованих бухгалтерів (АІДБ). АІДБ розглядає знос як «обліковий метод, який має на меті систематичний та раціональний розподіл суми купівельної вартості матеріальних (відчутних) довгострокових активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (якщо вона визначена) протягом усього встановленого терміну корисного використання цих активів» [15, с. 426].

Категорія «метод» (від грецьк. «methodos» — шлях дослідження) визначається як засіб досягнення будь-якої мети, сукупність прийомів. Тобто метод обліку — це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємств відображається в обліку. Визначення американських учених не розкривають повністю сутності амортизації, однак ураховують оцінку, термін служби та виробничий потенціал активу.

Автори Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що матеріальні активи тривалого використання, крім землі, мають обмежений термін експлуатації, на який впливають два фактори — фізичний (матеріальний знос, фізичний знос) та моральний (науково-технічний прогрес) [16]. Фізичний фактор безпосередньо пов'язаний з участю основних засобів у виробничому процесі й залежить від тривалості їх експлуатації, обсягу виконаних робіт, особливостей технологічного процесу, якості обслуговування об'єктів, кваліфікації робітників та їх ставлення до основних засобів у процесі використання. Автори [16, с. 201] вважають, що на фізичний знос впливають такі природні фактори, як вітер, сонце, кліматичні й сейсмічні умови тощо. Дія цих факторів призводить до зниження первісної вартості основних засобів. Моральний фактор залежить від розвитку науково-технічного прогресу та спричиняє морального зносу діючих основних засобів ще до їх повного фізичного зношування, завдяки чому доцільним стає

швидка ліквідація і заміна застарілих основних засобів на нові з підвищеною продуктивністю або якістю.

Національним стандартом «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [17, с. 5] знос (знецінення) визначено як втрату вартості майна порівняно з вартістю нового майна. За ознаками виникнення знос поділяють на фізичний, функціональний та економічний (зовнішній).

Розглянемо перелічені види зносу більш докладно. Так, фізичний та функціональний знос можуть технічно усуватися, не усуватися або усунення їх може бути економічно недоцільним. Фізичний — це знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних технічних і технологічних якостей об'єкта оцінки. Функціональний знос зумовлений частковою або повною втратою первісних функціональних (споживчих) характеристик об'єкта оцінки. Економічний (зовнішній) знос зумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших факторів на об'єкт оцінки.

Розглянемо сутність категорії «амортизація» відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, розроблених Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Так, МСБО 4 «Облік амортизації» [18, с. 131—137], МСБО 16 «Облік основних засобів» [16, с. 351—374] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [18, с. 983—1031] передбачено у фінансовій звітності підприємств відображати суму амортизації як систематичний розподіл вартості активу, виходячи з терміну його корисного використання. У випадку нематеріального активу або гудвілу, як правило, застосовують термін «amortization» замість «depreciation» [18, с. 1198].

У листопаді 1999 р. Рада КМСБО прийняла рішення вилучити МСБО 4, оскільки такі важливі питання теорії й методології обліку основних засобів, як вибір часу визнання активів, визначення їх балансової вартості та нарахування амортизації стали предметом МСБО 16. Однак МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів нарахування амортизації основних засобів. Єдиною вимогою стандарту є забезпечення розподілу вартості активу на систематичній основі протягом періоду його корисного використання або його продуктивності шляхом вибору методу нарахування амортизації. Це означає, наприклад, що амортизацію автомобіля, який використовують для доставки вантажів замовникам, доречно нарахувувати в кожному звітному періоді на основі інформації про його пробіг.

Згідно з МСБО 38 підприємство самостійно обирає метод амортизації на основі очікуваного споживання економічних вигод, утілених у нематеріальному активі. Якщо це неможливо достовір-

но визначити, амортизацію нараховують прямолінійним методом. Термін корисного використання нематеріального активу не може перевищувати двадцяти років.

У працях [19—21] українських учених-економістів (О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий, В. В. Сопко та ін.) розкривається сутність зносу та амортизації в умовах господарювання після переходу українських підприємств на національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Знос основних засобів у нормативній літературі визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] як сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

Концептуальним підґрунтям нарахування амортизації основних засобів є те, що процес їх функціонування, пов'язаний зі збереженням протягом тривалого часу (більше року) натуральної форми цих засобів з одночасною зміною вартості, потребує визначення величини зносу. Ця величина показує розмір зменшення первісної вартості основних засобів у процесі їх експлуатації. Терміном корисної експлуатації основних засобів є період, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання. Для відшкодування вартості зношеної частини основних засобів кожний власник справляє амортизаційні відрахування. При встановленні норми амортизації, яка залежить від терміну корисного використання активу, його вартості та методу амортизації, слід виходити з економічно доцільних середніх термінів функціонування основних засобів, необхідності забезпечення повного відшкодування їх вартості, враховувати чинники їх техніко-економічного старіння тощо. Чинники, що впливають на норми амортизації основних засобів, більш докладно буде розглянуто у підрозділі 1.3.

Під час використання основних засобів відбувається їх поступовий знос. Тому за інших однакових умов знос тим більший, чим інтенсивніше та довше експлуатуються основні засоби. Через це до складу витрат потрібно долучати суми, що відшкодовують значну частину вартості використовуваних основних засобів згідно зі ступенем їх зносу за звітний період. Зношена частина основних засобів щомісяця відноситься до витрат діяльності у вигляді сум нарахованої амортизації.

Термін «амортизація» в Україні є універсальним, оскільки його застосовують як в обліку основних засобів, так і нематеріальних активів.

Для раціональної організації обліку основних засобів на підприємстві, постійної підтримки їх у працездатному стані та забезпечення ефективного використання і своєчасної заміни необхідна інформація щодо їх структури, складу, ступеня зношеності, вартості, терміну експлуатації тощо. Для цілей бухгалтерського обліку на підприємстві першочергове значення має класифікація основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», за якою всі основні засоби класифікують за дев'ятьма групами, а саме: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби. Цим групам відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затвердженим Міністерством фінансів України від 30.11.99 № 291, привласнені відповідні субрахунки (табл. 1.1). Аналітичний облік основних засобів ведеться окремо за кожним об'єктом.

Таблиця 1.1

ГРУПУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СУБРАХУНКАМИ

Назва групи об'єктів основних засобів	Субрахунки	
	код	назва
1	2	3
Група земельні ділянки	101	Земельні ділянки
Група капітальних витрат на поліпшення земель	102	Капітальні витрати на поліпшення земель
Група будинків, споруд та передавальних пристроїв	103	Будинки та споруди
Група об'єктів машин та обладнання	104	Машини та обладнання
Група транспортних засобів	105	Транспортні засоби
Група інструментів, приладів, інвентарю (меблів)	106	Інструменти, прилади та інвентар
Група тварин	107	Тварини
Група багаторічних насаджень	108	Багаторічні насадження
Група інших об'єктів основних засобів	109	Інші основні засоби

Відповідно до типової класифікації основні засоби можуть групуватися за сукупністю спільних технічних характеристик, за функціональним призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів, формами власності й видами економічної діяльності тощо.

За функціональним призначенням основні засоби розрізняють як виробничі та невиробничі. До складу виробничих основних засобів належать засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню у сфері матеріального виробництва. Наприклад, виробничі будівлі та споруди, передавальні пристрої, силові машини й устаткування, робочі машини, транспортні засоби, обчислювальна техніка та ін. До складу невиробничих основних засобів належать засоби, що не беруть безпосередньої участі у процесі матеріального виробництва й призначені, в основному, для обслуговування житлового й комунального господарств, забезпечення культурно-побутових потреб населення у невиробничій сфері тощо. Це, наприклад, житлові будинки, гуртожитки, будівлі готелів, бань, санпропускників, клубів, будинків культури, заклади охорони здоров'я, освіти, науки, культури, мистецтва, фінансових, кредитних і страхових установ, органів управління та оборони, громадських об'єднань [22, с. 84].

За використанням основні засоби поділяють на діючі, недіючі та запасні. До діючих належать усі основні засоби, що використовуються в господарській діяльності підприємства. До недіючих відносять основні засоби, що тимчасово не використовуються у зв'язку з консервацією окремих об'єктів або приміщень (цехів) підприємства. До запасних основних засобів відносять різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються.

Ефективність функціонування підприємства значною мірою залежить від урахування галузевих особливостей у процесі планування його діяльності. Перехід до ринкових умов господарювання сприяв виникненню недержавного сектору економіки з різними формами власності.

Розподіл основних засобів за формами власності відповідно до норм чинного законодавства, насамперед Закону України «Про власність», до 2003 року включно здійснювався за п'ятьма формами власності: комунальна, приватна, колективна, державна, міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав. Починаючи з 1 січня 2004 року згідно з Цивільним кодексом України було встановлено три форми власності: приватна, державна та

комунальна. З'ясуємо розподіл часток основних засобів за формами власності відповідно до статистичних даних у період 1995—2004 рр., які наведено у табл. 1.2 [4, с. 320; 5, с. 309; 23, с. 327] та подано у графічному вигляді (рис. 1.1).

Таблиця 1.2

ЧАСТКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА ФОРМАМИ ВЛАСНОСТІ, у %

Форми власності	Роки									
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Комунальна *	10,9	9,3	10,9	12,6	14,3	21,9	23,3	23,8	24,7	23,3
Приватна	2,0	1,7	1,9	2,2	2,4	4,0	4,3	4,3	4,2	45,2
Колективна	35,9	39,3	41,3	45,1	44,1	41,3	40,1	41,1	40,7	—
Державна **	51,1	49,6	45,8	40,0	39,0	32,6	32,1	30,4	29,9	31,5
Міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,4	0,5	—

* Комунальна та комунально-корпоративна форми власності (з 01.01.2004 р.).

** Державна та державно-корпоративна форми власності (з 01.01.2004 р.).



Рис. 1.1. Розподіл основних засобів за формами власності

Аналіз рис. 1.1 свідчить, що починаючи з 1997 року частка основних засобів, які перебували у володінні підприємств комунальної власності, поступово зростала та у 2004 р. становила 23,3 %.

Навпаки, частка основних засобів, що перебувала у володінні підприємств державної форми власності, знизилася до 31,5 %. Оскільки комунальна власність — це складова державної форми власності, то станом на 2004 рік у володінні держави було майже 55 % усіх основних засобів країни. Розподіл основних засобів за видами економічної діяльності розглянемо у підрозділі 1.3.

Господарська діяльність підприємств узагалі неможлива без застосування основних засобів. Однак ринкові умови господарювання, жорстка конкуренція та прагнення до зростання якості та кількості асортименту продукції вимагають їх своєчасного оновлення й модернізації. Значний ступінь зношеності основних засобів привів до надлишків у економіці України фізично та морально застарілої техніки, машин, обладнання тощо. Перспективний розвиток підприємства потребує залучення в економіку значних обсягів інвестицій, а тому з'ясування механізму оновлення основних засобів, особливо за рахунок власних джерел фінансування, таких як амортизація, є актуальним.

1.2. Механізм відтворення основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування

Конкурентні умови господарювання в Україні вимагають від підприємств оптимального використання економічних ресурсів, пошуку джерел їх відтворення та забезпечення своєчасної заміни й оновлення основних засобів. Тому володіння фахівцями бухгалтерської служби підприємства механізмом відтворення основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування, таких як амортизація, та вміння підготувати раціональні пропозиції з урахуванням економічної сутності цього процесу, є актуальним в умовах ринкової економіки.

У процесі формування фінансових ресурсів підприємства важливе значення має структура джерел фінансування відтворення основного капіталу. Як відомо, до таких джерел належать *власні, позикові та залучені кошти*. До власних коштів відносять: амортизаційні відрахування, нерозподілений прибуток, частину статутного капіталу, погашення довготермінових фінансових вкладень, надання в оренду частини майна, іммобілізований в інвестиції зайвий оборотний капітал, додатковий капітал, резервний капітал. До позикових коштів належать: довготермінові кредити банків, емісія облігацій, цільовий державний кредит, податковий ін-

вестиційний кредит, лізинг. До залучених коштів відносять: емісію акцій та інвестиційних сертифікатів, безвідшкодовне цільове фінансування, іноземні інвестиції, кредиторську заборгованість (стійкі пасиви). Оптимальне співвідношення цих коштів залежить від багатьох чинників, зокрема, структури активів підприємств, темпів зростання реалізації товарної продукції, рівня управління фінансовими ресурсами тощо. Тому необхідно з'ясувати процес кругообігу основного капіталу та визначити фінансовий механізм управління амортизацією основних засобів.

Економічний потенціал підприємств безпосередньо залежить від їх технічної озброєності основними засобами, ступеня забезпечення інформаційними технологіями, сучасним високопродуктивним обладнанням тощо. Від рівня ефективності використання необоротних активів залежить собівартість виготовленої продукції та конкурентоспроможність підприємства на ринку. Задоволення постійно зростаючих потреб споживачів відбувається шляхом виготовлення підприємством нової продукції (робіт, послуг). Виготовлення продукції здійснюється в процесі взаємодії людини та певних засобів виробництва. Останні за своїм економічним змістом становлять матеріальні ресурси підприємства, усю сукупність яких за властивими їм ознаками поділяють на основні та оборотні (рис. 1.2).

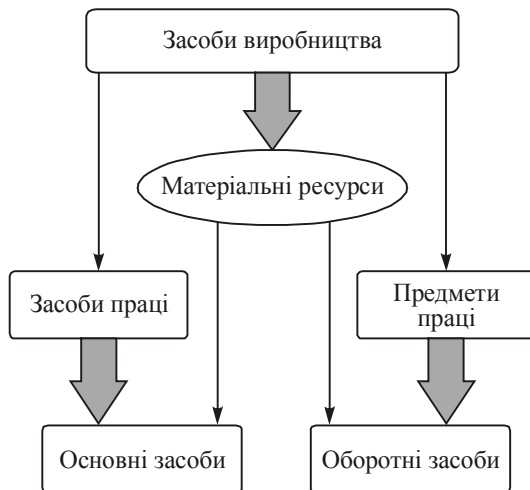


Рис. 1.2. Склад і взаємозв'язок засобів виробництва та матеріальних ресурсів

Засоби виробництва, як сукупність засобів і предметів праці, перетворюються на матеріальні ресурси лише після їх безпосереднього використання у виробничому процесі.

Матеріальні ресурси автори В. Г. Золотогоров, Н. Л. Зайцев, С. В. Мочерний та ін. [24, с. 467; 25, с. 103; 26, с. 275] визначають майже тотожно, як основні й оборотні засоби виробництва. Вважають їх матеріальною базою підприємства чи галузі, що призначені для забезпечення процесу матеріального виробництва (для обробки й переробки в процесі виробництва). До них відносять машини та устаткування, сировину, основні й допоміжні матеріали, необхідні для виробничого функціонування основних засобів (паливо, запасні частини та ін.), напівфабрикати тощо.

Складовим матеріальних ресурсів — основним та оборотним засобам виробництва — властиві певні відмітні ознаки. Для розуміння сутності відтворювальних процесів розглянемо спочатку економічну сутність основних і оборотних засобів та характерні ознаки цих категорій (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

ВІДМІТНІ ОЗНАКИ ОСНОВНИХ І ОБОРОТНИХ ЗАСОБІВ

Ознаки	Основні засоби	Оборотні засоби
1	2	3
Тривалість функціонування у виробничому процесі	Функціонують тривалий період	Беруть участь у виробничому процесі лише один раз
Зміна споживчої форми	Зберігають споживчу форму	Змінюють чи повністю втрачають споживчу форму
Ступінь використання у кожному виробничому процесі	Частково	Повністю
Перенесення вартості на вартість виготовленої продукції	Переносять свою вартість частинами (у міру спрацювання) шляхом нарахування амортизації	Вартість повністю переноситься на витрати виробництва під час виготовлення продукції

Тобто основні засоби мають вартість і беруть участь у процесі виробництва тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість поступово (частинами), за мірою спрацювання, переноситься на вартість виготовленої за їх допомогою продукції (робіт, послуг). Оборотні засоби представляють певну сукупність

предметів праці, елементи яких цілком споживаються в кожному виробничому циклі. Вони змінюють або повністю втрачають натуральну форму і переносять усю свою вартість на виготовлену продукцію (роботи, послуги). У підрозділі 1.1 було визначено, що основні засоби підприємства поділяють також на основні виробничі та невиробничі.

Основні виробничі та невиробничі засоби перебувають у протилежних фазах розширеного відтворення, зокрема, виробничі — у сфері виробництва, невиробничі — у сфері споживання.

Відтворювання матеріальних ресурсів поділяють на екстенсивне та інтенсивне. *Екстенсивним* вважають процес відтворення, що здійснюється за рахунок використання додаткових матеріальних ресурсів на незмінній технічній основі, а *інтенсивним* — на основі вживання більш ефективних засобів виробництва, які сприяють заощадженню витрат праці, матеріальних ресурсів і капітальних вкладень (інвестицій) з розрахунку на одиницю продукції або одиницю її корисного ефекту [24, с. 438]. За сучасних умов господарювання відтворювання повинно носити інноваційний характер [27, с. 145].

У процесі фінансово-господарської діяльності підприємства відбувається кругообіг та відтворення основного капіталу, міцно пов'язаного з матеріальними ресурсами, що наочно демонструє запропонована схема (рис. 1.3).

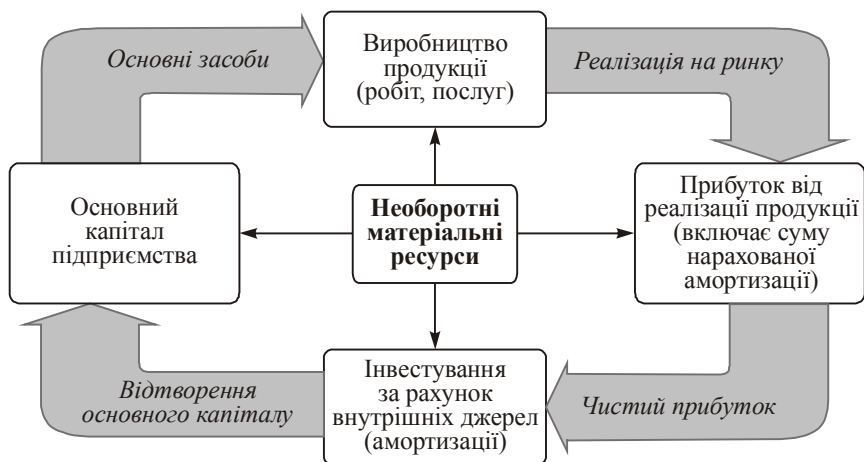


Рис. 1.3. Кругообіг основного капіталу підприємства та процес його відтворення шляхом використання внутрішніх джерел інвестування (амортизації)

Основний капітал підприємства (основні засоби) є основою виробництва продукції (робіт, послуг). Після реалізації продукції на ринку підприємство отримає прибуток, який включає суму нарахованої амортизації. Сформований чистий прибуток нерозривно пов'язаний з амортизацією основних засобів і може бути внутрішнім джерелом інвестування та відтворення основного капіталу. За економічною природою й призначенням амортизація являє собою джерело коштів для відтворення, придбання нових об'єктів основних засобів та для заміни вибулих. Під час використання основних засобів відбувається їх поступовий знос. Цей знос тим більший, що інтенсивніше та довше експлуатуються основні засоби. А тому до складу витрат підприємство відносить суми, що відшкодовують значну частину вартості основних засобів відповідно до ступеня їх зносу за звітний період. Зношена частина основних засобів щомісяця відображається у складі витрат діяльності шляхом нарахування розміру амортизації. Збільшення норм амортизації має бути спрямоване на розвиток підприємств, які є активними інвесторами, та вплине на ефект економічного зростання у державі.

Сучасна економічна теорія розглядає капіталізацію як перетворення частки нерозподіленого прибутку на основний капітал, тобто використання її для розширення виробництва (збільшення основних виробничих засобів підприємства). Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» [28] у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума прибутку, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Реінвестований прибуток — це будь-який прибуток після сплати податків, який реінвестується (повертається) у підприємство, а не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Тому відправною точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку.

Загальновідомими шляхами збільшення основного капіталу підприємства є залучення зовнішніх інвестицій у вигляді коштів або безпосередньо активів, а також використання для цього кредитів комерційних банків. Однак для вирішення проблеми до теперішнього часу поза увагою практиків залишалося використання внутрішніх резервів на підприємстві. Одним з таких резервів збільшення прибутку і, відповідно, основного капіталу підприємств (за рахунок капіталізації) є використання прискорених методів амортизації основних засобів. Таку можливість підприємства отримали з 1 липня 2000 року завдяки введенню в дію ПС(Б)О 7

«Основні засоби» [8]. На необхідність використання таких методів амортизації звертається увага і в Указі Президента України про Концепцію амортизаційної політики [3].

Дослідники ХХ століття не дають однозначного трактування поняття капіталу. Англійський економіст Дж. Хікс, наприклад, визначав капітал як сукупність товарів виробничого призначення [29, с. 79—80, с. 265]. Тобто він продовжував, по суті, традиційні погляди, висловлені К. Марксом, Є. Бем-Баверком і А. Маршаллом. Загалом західні економісти у тлумаченні капіталу єдині в тому, що розглядають його як певну цінність, благо, котре приносить його власнику дохід упродовж тривалого часу. Важливим у їхніх поглядах щодо сутності капіталу є те, що ці вчені всебічно розкривають матеріально-речовий зміст зазначеної категорії, пов'язують капітал з різними факторами виробництва, із процесом отримання доходу.

Нині достатньо поширеною є так звана теорія ризику. В її основі лежить теза про те, що для господарської діяльності потрібні визначені засоби, що можуть принести дохід, але вони можуть бути й безповоротно загублені. На думку П. Самуельсона, найманий робітник ризикує тільки втратою роботи, а підприємець ризикує втратити капітал. Він стверджує, що «ті особистості, що звалюють ризик на свої плечі, повинні одержувати за це в сумі позитивну величину премії за ризик, чи прибутки» [30, с. 224]. У такий спосіб прибуток розглядається як природна нагорода за ризик, якого зазнав власник капіталу (підприємець).

Найпершою засадою господарської діяльності, без якої вона взагалі неможлива, є наявність засобів виробництва та кваліфікованих працівників. Отже, грошових коштів у підприємства має бути достатньо для того, щоб організувати ефективне виробництво, дохід від якого перевищуватиме витрати. Ту частину капіталу, що перетворюється на засоби виробництва й у процесі праці не змінює величини своєї вартості, прийнято називати основним (постійним) капіталом. А частину капіталу, що перетворюється в робочу силу й у процесі виробництва змінює свою вартість (оскільки робоча сила відтворює еквівалент своєї вартості й понад те створює додаткову вартість), прийнято називати змінним капіталом. З позиції процесу праці складові частини капіталу розрізняють як об'єктивні та суб'єктивні, як засоби виробництва і робоча сила, а з погляду процесу збільшення вартості їх розрізняють як основний (постійний) і змінний капітал.

Суспільство повинне безупинно виробляти матеріальні блага. Воно не може перестати здійснювати господарську діяль-

ність, як не може перестати споживати. За всякого ладу суспільних відносин процес відтворення має постійно відновлятися та повторюватися. Існують два типи відтворення: просте і розширене.

Просте відтворення відповідає стану виробництва, коли знову зроблені продукти лише відшкодовують витрачені засоби виробництва і предмети особистого споживання. Просте відтворення основних виробничих засобів здійснюється у двох формах, таких як заміна зношених або застарілих основних засобів та капітальний ремонт діючих основних засобів.

Джерелом фінансування цих форм простого відтворення основних засобів є нарахована сума амортизації.

Розширене відтворення відповідає стану виробництва, коли суспільство не тільки відшкодовує спожиті матеріальні блага, а й виготовляє понад те додаткові засоби виробництва та предмети особистого споживання. Джерелом фінансування розширеного відтворення є використання частини створеного додаткового продукту. Таким чином, додаткова вартість є одним з основних джерел розширення виробництва. Використання частини додаткової вартості на розширення виробництва називається нагромадженням капіталу (капіталізацією). При розширеному відтворенні частина додаткової вартості використовується на збільшення розмірів виробництва. Отже, частина додаткової вартості приєднується до колишнього капіталу, тобто нагромаджується. Як було розглянуто вище, основний капітал — це та частина капіталу, яка цілком і багаторазово бере участь у виробництві товару, переносить свою вартість на новий продукт частинами (у міру зношення). До основного капіталу відносять ту частину авансованого капіталу, яка втілюється в засобах праці (споруди, машини, устаткування, інструмент). Перенесення частини вартості основного капіталу на новий продукт здійснюється за рахунок амортизаційних відрахувань.

Амортизація основного капіталу — це заміщення у грошовій формі зношеної частини засобів праці поступовим перенесенням її вартості на продукт (послуги), що виробляється. Відрахування на заміщення вартості зношеної частини основного капіталу прийнято називати амортизаційними. Законодавчо встановлений річний відсоток заміщення вартості зношеної частини основного капіталу називають нормою амортизації.

Необхідність оновлення основних засобів за ринкових умов визначається передусім конкуренцією товаровиробників, яка спонукає прибуткові підприємства здійснювати списання вартості

основних засобів за рахунок методів прискореної амортизації з метою наступного вкладання коштів у придбання більш прогресивного устаткування, впровадження нових технологій та іншого поліпшення основних виробничих засобів.

Науково-технічний прогрес, який нині відбувається у виробництві матеріально-технічних засобів, зумовив появу основних засобів, в основу яких покладені сучасні досягнення в галузі комп'ютерних технологій. Такі засоби дозволяють зберігати, обробляти й обмінюватися інформацією протягом усього операційного циклу виготовлення продукції (надання послуг), а інколи і в подальшому процесі її експлуатації. Тому для забезпечення конкурентних переваг своєї продукції на ринку підприємства повинні швидко реагувати на високопродуктивні та якісні основні засоби, котрі здатні забезпечити виробництво продукції (надання послуг) з новими властивостями та проводити їх своєчасну заміну, незважаючи на ще неповне фізичне зношування морально застарілих основних засобів. Економічна теорія сьогодні розглядає фактор випередження морального старіння основних засобів як одну з нових складових категорії капітал, що розширює його зміст у сучасних умовах господарювання. Вищенаведена особливість потребує перегляду і норм амортизації, і проміжків часу використання основних виробничих засобів, тому що існуючі вимоги розроблялися стосовно традиційних матеріально-технічних засобів. Вирішити це можливо за допомогою використання методів прискореної амортизації. Тобто іншою особливістю сучасного розуміння сутності основного капіталу є зміна погляду на методи його оновлення та зростання вагомості нетрадиційних методів, які дозволили б це робити швидше.

У розвинутих країнах уряд сприяє заміні підприємствами основних засобів ще до їх повного фізичного зносу. Наприклад, у США ще в 1981 році уряд встановив нові терміни амортизації: для транспортних засобів — 3 роки, виробничого устаткування — 5 років, будівель і споруд — 10 років. Це означає прискорене відтворення основних виробничих засобів. У колишньому СРСР, у тому числі в Україні, середні терміни амортизації у 70—80-х роках становили 13—14 років. В Україні відтворення засобів виробництва з початку 90-х років ХХ ст. відбувається у скорочених масштабах [6, с. 40, с. 224; 31, с. 65].

Частка амортизаційних відрахувань у структурі витрат на виробництво продукції у період 1993—2005 рр. згідно з даними Статистичних щорічників України [5, с. 89; 23, с. 103; 32, с. 92] постійно змінювалася в дуже широкому діапазоні (рис. 1.4).

Частка амортизаційних відрахувань

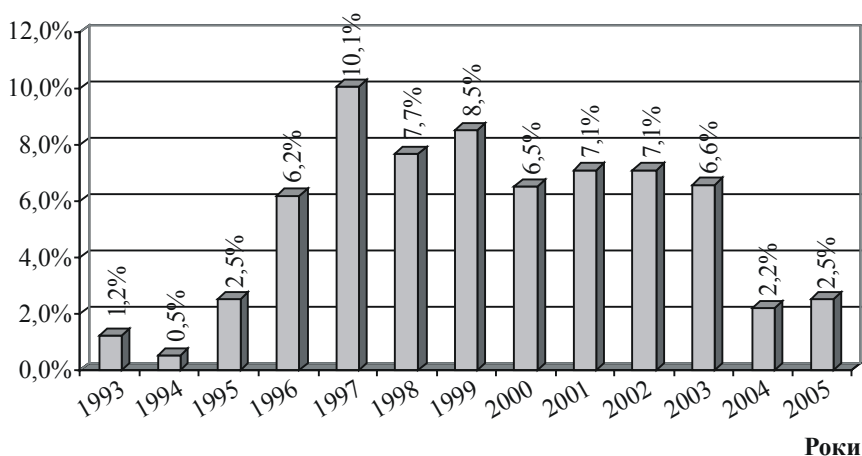


Рис. 1.4. Частка амортизаційних відрахувань у структурі витрат на виробництво продукції в Україні за роками (%)

Невелика частка амортизаційних відрахувань у собівартості продукції (послуг) означає унеможливлення в Україні навіть простого відтворення. Тобто зберігається тенденція звуження відтворення засобів виробництва, що виражається у прогресуючому зростанні фізичного та морального зношування основних засобів. Це загострює проблему технічного відновлення основних засобів, тому що їхній стан значною мірою залежить від обсягів інвестицій в основний капітал та від розміру амортизаційних нарахувань, які є одним із джерел внутрішніх резервів інвестування. Обсяг амортизаційних відрахувань постійно скорочується за рахунок зменшення сукупної залишкової вартості основних засобів.

Для покращання чи швидкої заміни морально або фізично зношених основних засобів за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку підприємствам необхідно вміти обирати раціональний метод амортизації з усієї сукупності дозволених законодавством. Тому доцільно розглянути інструменти амортизаційної політики, з'ясувати функції, проаналізувати роль амортизації у фінансовій системі підприємства, визначити джерела фінансування відтворення основного капіталу та розподіл усіх основних засобів, якими володіє країна за видами економічної діяльності.

1.3. Амортизація основних засобів: функції, фінансовий механізм управління та розподіл за пріоритетними видами економічної діяльності

Нині в Україні функціонують дві економіко-правові системи — податкова та обліково-аналітична, які регулюються різними законами, стандартами тощо. Цілі вказаних систем, їх об'єкти та функції значно відрізняються. Співіснування таких двох систем призводить до збільшення витрат на утримання облікових працівників. Досконале володіння фахівцями підприємств фінансовим механізмом управління амортизацією основних засобів знижує ризики помилок, які можуть спричинити викривлення облікової інформації. Внаслідок цього значні витрати будуть понесені власниками підприємств через прийняття ними неправильних управлінських рішень, та державою — завдяки недоотриманню нею податків.

Змістом амортизаційної політики підприємства та держави є взаємодія економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації. Це досягається в процесі оптимізації розподілу та перерозподілу національного доходу як на мікроекономічному, так і на макроекономічному рівні, тобто на рівні підприємств та на загальнодержавному рівні.

Так, на макроекономічному рівні фінанси підприємств забезпечують формування фінансових ресурсів країни через бюджет та позабюджетні фонди. На мікроекономічному рівні під фінансовими ресурсами слід розуміти грошові кошти, що є в розпорядженні підприємств.

У сучасній економічній літературі немає єдиного трактування щодо функцій амортизації. Так, Т. Д. Косова у праці [33, с. 159—160] розглянула чотири функції амортизації: відтворювальну, розподільчу, стимулюючу та фіскальну. Автор дуже стисло охарактеризувала кожную з цих функцій. Відтворювальна та розподільча функції амортизації розглянуті стосовно до амортизаційного фонду. Слід зазначити, що в умовах планової системи управління економікою створювали амортизаційний фонд як джерело відновлення основних засобів, що залишається у розпорядженні підприємства (як одне із джерел самофінансування). Стимулююча функція амортизації проявляється як «створення умов для прискорення темпів науково-технічного прогресу», а фіскальна функція визначена як «елемент податкової політики держави» [33,

с. 159]. Але лишається незрозумілим: хто, для кого і які умови повинен створити?

Автори В. К. Орлова, С. В. Сенчішак у праці [34, с. 360—362] обумовили дві функції амортизації. Однак вони не дають назву цим двом функціям амортизації, а тільки визначають зміст:

- першої функції — як «виведення з оподаткування витрат, понесених на придбання необоротних активів» у податковому обліку;

- другої функції — як перетворення необоротних активів на оборотні внаслідок нарахування амортизації у фінансовому обліку.

Згідно з Концепцією амортизаційної політики [3], амортизація виконує дві узагальнюючі функції: податкову (фіскальну) та економічну.

Таке різноманіття у класифікації функцій амортизації як за формою, так і за змістом суттєво ускладнює застосування фінансового механізму управління амортизацією. Тому виникає потреба у такій класифікації, яка б узгоджувалася з чинною законодавчо-нормативною базою.

Фактично амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів на оборотні внаслідок нарахування амортизації.

Податкова функція регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — закон про прибуток) [2], а об'єктом амортизації є витрати на придбання основних фондів.

Економічна функція регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [8], а об'єктом амортизації є вартість основних засобів.

Розглянемо більш докладно ці узагальнюючі функції амортизації стосовно основних засобів.

Так, податкова (фіскальна) функція виявляється через податкову амортизацію, яка є елементом податкової політики держави. Основні фонди й амортизація виділяються у контексті самого закону про прибуток [2] і їм присвячена стаття 8 «Амортизація». Згідно з підпунктом 8.1.1 п. 8.1 ст. 8 цього закону під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого валового доходу платника податку в межах норм нарахуваної амортизації. Причому сума податкової амортизації, нарахуваної відповідно до норм цієї статті, не включається в загальну суму валових витрат,

а є самостійним показником, що бере участь (поряд з валовими витратами) у розрахунку оподаткованого прибутку (рис. 1.5). Тобто підприємство сплачує податки відповідно до норм законодавства податкової системи, де із суми скоригованого валового доходу вираховуються валові витрати та розмір амортизації, яка обчислена за нормами закону про прибуток.

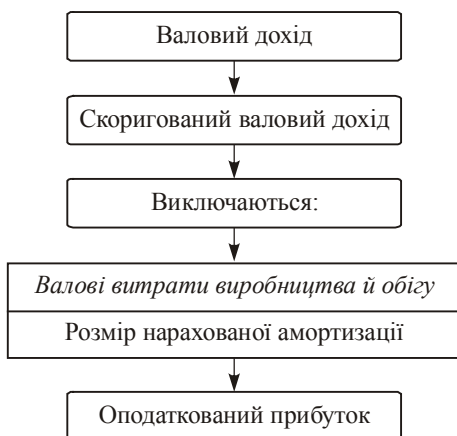


Рис. 1.5. Схема визначення об'єкта оподаткування (оподаткованого прибутку)

Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-IV внесено зміни до закону про прибуток, у тому числі й до ст. 8. Відтепер, починаючи з 01.01.2004 р., значно підвищено норми амортизації, що залежать від амортизаційної політики держави і відповідно зменшено розмір прибутку до оподаткування підприємств.

Податкова амортизація за суттю — це пільга для підприємств, які інвестують свій капітал у розширення виробництва, придбання основних фондів і підтримання їх у належному стані. Щоправда, ця пільга розтягується на довгі роки, у зв'язку з чим підприємство не може бути конкурентоспроможним в умовах сучасного динамічного ринку, але однаково: значення податкової амортизації важко переоцінити. Водночас у назві статті 8 закону про прибуток основні фонди не згадуються, а це дає змогу зробити висновок про те, що з погляду оподаткування інтерес становлять не основні фонди як такі, а тільки їхній вплив на об'єкт оподатку-

вання. Цей висновок підтверджується і змістом статті 8, з якої випливає наступне.

По-перше, амортизації підлягають витрати на придбання основних фондів з моменту введення їх в експлуатацію. Амортизація не нараховується, наприклад, на вартість основних фондів, отриманих безкоштовно.

По-друге, амортизації підлягають витрати на проведення ремонту основних фондів протягом звітного періоду, їх реконструкцію і модернізацію та інші витрати для поліпшення основних фондів, що перевищують 10 % витрат щодо сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду і які було включено до складу валових витрат виробництва та обігу. Ці витрати збільшують балансову вартість груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно до сукупної балансової вартості таких груп та окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового періоду.

По-третє, значно підвищено, починаючи з 01.01.2004 р., норми амортизаційних відрахувань. Вони встановлені у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в таких розмірах (у розрахунку на податковий квартал): група 1—2 %, група 2—10 %, група 3—6 %, група 4—15 %. Платник податку може самостійно приймати рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норми, визначені у цьому пункті. Також необхідно підкреслити, що зазначене рішення, прийняте платником податку до початку звітного податкового року, не може бути змінене протягом такого року та доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал звітного року.

Нараховується податкова амортизація згідно з підпунктом 8.3.1 п. 8.3 ст. 8 закону про прибуток [2] щокварталу.

Економічна функція амортизації виявляється через механізм економічної амортизації і полягає в тому, що завдяки амортизації кошти з необоротних активів перетворюються на оборотні. Ця функція амортизації безпосередньо впливає з бухгалтерського (фінансового) обліку. З початку липня 2000 року відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] амортизація — це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). У змінах, внесених у П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. № 989, дано визначення зносу основних засобів. У підрозділі 1.1 зазначалося, що знос — це су-

ма амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. У разі зростання суми амортизації (зносу) у поточному періоді чистий дохід підприємства зменшується, а надходження (грошовий потік) збільшуються.

Амортизація згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [35] та п. 30 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] відноситься до складу витрат. Підприємства самостійно, завдяки формуванню амортизаційної політики, встановлюють розмір економічної амортизації, від якої залежить величина прибутку підприємства.

Згідно п. 29 П(С)БО 7 [8] амортизація нараховується щомісяця.

Розглянемо більш докладно фінансовий механізм функціонування економічної амортизації та залежність її розміру від амортизаційної політики підприємства.

Підприємство наказом про облікову політику самостійно встановлює вартісні ознаки необоротних матеріальних активів, на підставі чого ці засоби будуть віднесені до складу дорогоцінних чи малоцінних. Амортизація дорогоцінних необоротних матеріальних активів (основні засоби) буде нараховуватись із застосуванням одного з п'яти методів економічної амортизації або з використанням норм і методів, передбачених податковим законодавством. Норма амортизації основних засобів і звідси — річна величина амортизації по кожному окремому основному засобу залежать в основному від трьох факторів: їх вартості, терміну функціонування та методу нарахування величини амортизації за одиницю часу. Норма амортизації визначає якісну й кількісну характеристику процесу амортизації.

Розглянемо фінансовий механізм управління економічною та податковою (фіскальною) амортизаціями в умовах економіко-правового середовища України (рис. 1.6).

Фінансовий механізм регулюється різними законами і стандартами, залежно від середовища податкової або обліково-аналітичної систем, а розмір нарахованої амортизації відповідно впливає на визначення оподаткованого або балансового прибутку підприємства. При цьому інструментами амортизаційної політики є:

- 1) для підприємства — норми та методи амортизації;
- 2) для держави — норми амортизації, методи амортизації та вартість основних фондів.

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

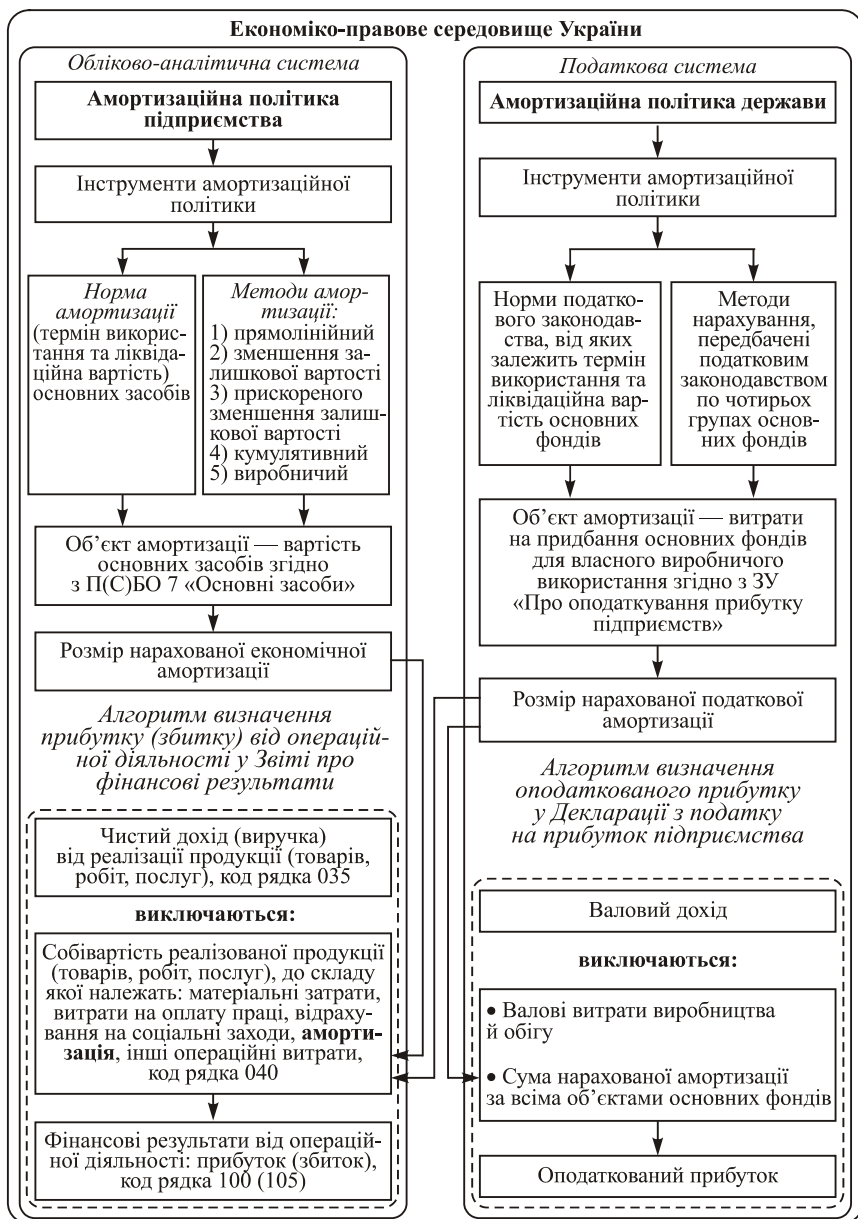


Рис. 1.6. Фінансовий механізм управління інструментами амортизаційної політики для відтворення основних засобів

Ці розбіжності полягають у такому. Економічна амортизація у бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [8], яким визначено, що амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів (крім землі і незавершених капітальних інвестицій) із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого.

При виборі одного з п'яти методів, рекомендованих П(С)БО 7, передбачається, що підприємства самостійно встановлюють термін корисного використання основних засобів, виходячи з якого обчислюється норма амортизації. Також підприємства можуть застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством. Однак навіть вибір податкового методу і норм для бухгалтерських цілей не ліквідує розбіжностей між економічною та податковою амортизаціями, тому що податкові норми і метод будуть застосовані до різних об'єктів при визначенні економічної і податкової амортизації.

Якщо підприємство не використовує податкові норми і метод, тоді економічна амортизація буде відрізнятися від податкової такими показниками:

- 1) розміром амортизаційної вартості основних засобів, на які вона нараховується;
- 2) нормами амортизації, які підприємство обирає (встановлює) самостійно;
- 3) методами амортизації;
- 4) періодичністю нарахування амортизації.

Зазначені розбіжності привели до необхідності вести на кожному підприємстві окремо бухгалтерський облік основних виробничих засобів у облікових цілях згідно з загальноприйнятими вітчизняними принципами бухгалтерського (фінансового) обліку і податкові розрахунки розміру амортизації згідно з податковим законодавством, оскільки бази для її визначення і періодичність нарахування різняться. А це означає, що різними будуть і суми нарахованої амортизації.

Амортизація основних засобів є важливою складовою витрат на виробництво, розмір якої впливає на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства, та основним джерелом капітальних вкладень. Неоднозначне тлумачення й розмежування амортизації за видами, функціями та методами, залежно від економіко-правового середовища, виявило нагальну потребу в удосконаленні бухгалтерської термінології та розробці узагальнюючого інструменту управління амортизацією й

практичних рекомендації щодо його застосування підприємствами України.

Проведемо економіко-статистичний аналіз розподілу всіх основних засобів країни та амортизації за видами економічної діяльності для визначення галузей, де зосереджена значна частка основних засобів і накопичена амортизація. Такий аналіз дозволить визначити пріоритетні види економічної діяльності та сприятиме розробці пропозицій щодо покращання інвестиційного клімату в країні.

Загальна класифікація галузей народного господарства (ЗКГНГ) була затверджена наказом Міністерства статистики України від 24 січня 1994 р. № 21. Відмінена ця класифікація була наказом Держстандарту від 22 жовтня 1996 р. № 441. На основі стандартної міжнародної класифікації видів діяльності Європейського Союзу була розроблена система показників статистичної інформації України. Одним з основних показників цієї інформації є код основного виду діяльності, який, починаючи з 2001 р., присвоюється підприємствам та визначається за Класифікацією видів економічної діяльності (КВЕД) [4, с. 82]. Тобто, починаючи з 2001 року, всі підприємства включені до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) та класифікуються за територією, формою власності, видами діяльності тощо. Статистичну інформацію вони формують за видами економічної діяльності згідно з КВЕД та довідки з ЄДРПОУ. Таким чином, нині основні засоби підприємств розподіляються за такими видами економічної діяльності, як промисловість, будівництво, транспорт і зв'язок, операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам, освіта, рибне господарство тощо.

Використовуючи дані статистичного щорічника України за 2005 рік [5, с. 85], розглянемо структуру основних засобів у частках до підсумку за видами економічної діяльності. Дані згрупуємо у табл. 1.4 та використаємо їх для побудови діаграми (рис. 1.7).

Таблиця 1.4

**СТРУКТУРА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ УКРАЇНИ
ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

у частках до підсумку

Види економічної діяльності	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	0,10	0,09	0,08	0,07	0,06
Рибне господарство	—	—	—	—	—

Закінчення табл. 1.4

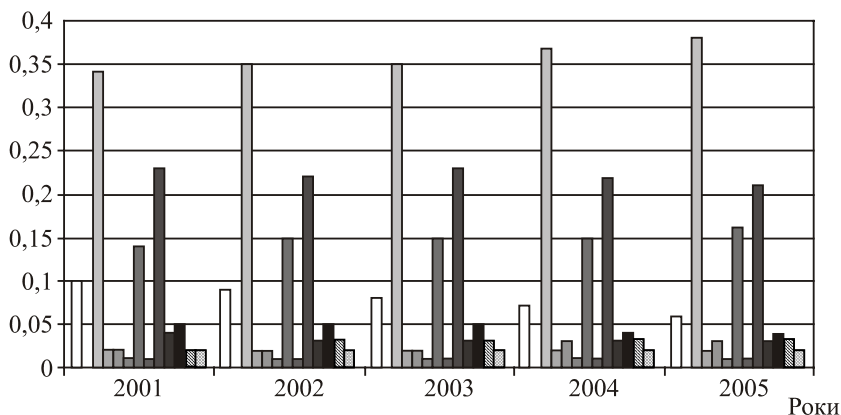
Види економічної діяльності	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Промисловість	0,34	0,35	0,35	0,37	0,38
Будівництво	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту	0,02	0,02	0,02	0,03	0,03
Готелі та ресторани	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Транспорт і зв'язок	0,14	0,15	0,15	0,15	0,16
Фінансова діяльність	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	0,23	0,22	0,23	0,22	0,21
Державне управління	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03
Освіта	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04
Охорона здоров'я та соціальна допомога	0,02	0,03	0,03	0,03	0,03
Колективні, громадські та особисті послуги	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Усього	1	1	1	1	1

Аналіз рис. 1.7 дозволив дослідити розподіл основних засобів України за видами економічної діяльності у період 2001—2005 рр. та показав, що:

1) розміри часток за видами економічної діяльності та за роками мають практично незмінні значення, тобто зберігається загальна тенденція розподілу основних засобів за галузями господарства;

2) найбільші частки основних засобів зосереджені у таких видах економічної діяльності, як: промисловість, де у 2005 р. вона становила 38 %; операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам — 21 %; транспорт і зв'язок — 16 %. Частки основних засобів, якими володіють сільське господарство, мисливство, лісове господарство та інші види економічної діяльності, становлять менш ніж 10 %.

Частка основних засобів



Види економічної діяльності:

- Сільське господарство, мисливство та лісове господарство
- Рибне господарство
- Промисловість
- Будівництво
- Оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту
- Готелі та ресторани
- Транспорт і зв'язок
- Фінансова діяльність
- Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам
- Державне управління
- Освіта
- Охорона здоров'я та соціальна допомога
- Колективні, громадські та особисті послуги

Рис. 1.7. Розподіл основних засобів України за видами економічної діяльності у 2001—2005 рр.

За статистичними даними щорічників України за 2004, 2005 рр. [4, с. 94; 5, с. 90] проведемо аналіз амортизації, яка включена у структуру витрат на одиницю реалізованої продукції за видами економічної діяльності, до яких належать найбільші частки основних засобів.

Так, у промисловості, де у 2004 р. було зосереджено 37,0 % основних засобів України, у 2005 р. — 38,0 %, частки амортизаційних відрахувань у структурі операційних витрат з реалізованої продукції становили: загалом по цьому виду діяльності у 2004 р. — 3,7 %, у 2005 р. — 3,6 %, зокрема по добувній — 10,3 % та 8,6 % відповідно.

В операціях з нерухомістю, здавання під найм та за послугами юридичним особам, де у 2004 р. було зосереджено 22 % основ-

них засобів, у 2005 р. — 21 %, частки амортизаційних відрахувань становили загалом за видами діяльності у 2004 р. — 7,7 %, у 2005 р. — 8,2 %, зокрема, за операціями з нерухомістю відповідно — 31,0 % та 27,2%, за операціями здавання під найм без обслуговуючого персоналу — 36,3 % та 36,4 %.

У транспорті і зв'язку, де у 2004 р. було зосереджено 15 % основних засобів країни, а у 2005 р. — 16 %, частки амортизаційних відрахувань у структурі операційних витрат з реалізованої продукції становили: загалом за видом діяльності у 2004 р. — 10,0 %, у 2005 р. — 9,8 %, зокрема по наземному транспорту у 2004 р. — 9,2 %, у 2005 р. — 9,1 %, по водному транспорту відповідно — 10,9 % та 8,6 %, по допоміжних транспортних послугах — 10,2 % та 9,2 %, а на пошту та зв'язок припадало у 2004 р. 12,4 %, у 2005 р. — 12,7 %.

Отже, найбільші частки амортизаційних відрахувань у структурі операційних витрат на одиницю реалізованих послуг у 2004—2005 рр. за видами економічної діяльності належали таким видам, як операції з нерухомістю та здавання під найм без обслуговуючого персоналу.

Структуру операційних витрат з реалізованих послуг за операціями здавання під найм без обслуговуючого персоналу у 2005 р. за даними статистичного щорічника [5, с. 90] зображено на рис. 1.8.

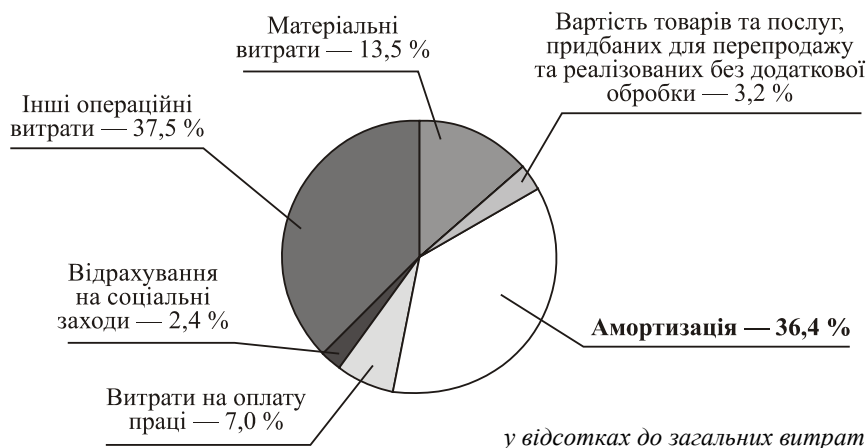


Рис. 1.8. Структура операційних витрат щодо реалізованих послуг за операціями здавання під найм без обслуговуючого персоналу у 2005 році

Таким чином, більшість основних засобів, якими володіють підприємства цієї галузі, нові, практично не зношені, а також, можливо, підприємства застосовують прискорені методи амортизації на початку експлуатації основних засобів. Разом з тим за напрямом «дослідження та розробки» частка амортизації значно менша і становить 5,1 %. Тобто можна зробити висновок, що інвестиції в науку дуже незначні.

Економіст В. Семиноженко у праці [36, с. 5] зазначає, що вже багато років головною проблемою науково-технічного розвитку в Україні залишається хронічна нестача інвестиційних ресурсів. Багато інноваційних проектів та наукових розробок не використовуються, а фінансування науки взагалі вважається вкрай ризиковим і неприбутковим бізнесом. Тому автор пропонує використати досвід більшості країн Західної Європи, де держава фінансує переважно фундаментальні дослідження, академічну науку і при цьому створює привабливий інвестиційний клімат, який сприяє залученню інвестицій приватних компаній, промислових фірм, закордонних інвесторів тощо.

З метою практичної оцінки та порівняння з позиції пріоритетних видів економічної діяльності зіставимо частки амортизації та основних засобів, які мали місце у 2004—2005 рр. [4, с. 88, с. 94; 5, с. 85, с. 90]. Дані згрупуємо у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

**ЧАСТКИ АМОРТИЗАЦІЇ У СТРУКТУРІ ВИТРАТ
ТА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА ПРІОРИТЕТНИМИ ВИДАМИ
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ у 2004—2005 рр., у %**

Види економічної діяльності	2004 р.		2005 р.	
	Амортизація	Основні засоби	Амортизація	Основні засоби
Промисловість	3,7	36,9	3,6	37,9
добувна промисловість	10,3	6,6	8,6	7,0
обробна промисловість	2,8	19,7	2,8	20,1
виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	4,5	10,6	4,6	10,8
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	7,7	22,0	8,2	21,0
Транспорт і зв'язок	10,0	15,0	9,8	16,0

За даними табл. 1.5 побудуємо графік (рис. 1.9), яким проілюструємо зміни часток амортизації та основних засобів залежно від видів економічної діяльності.

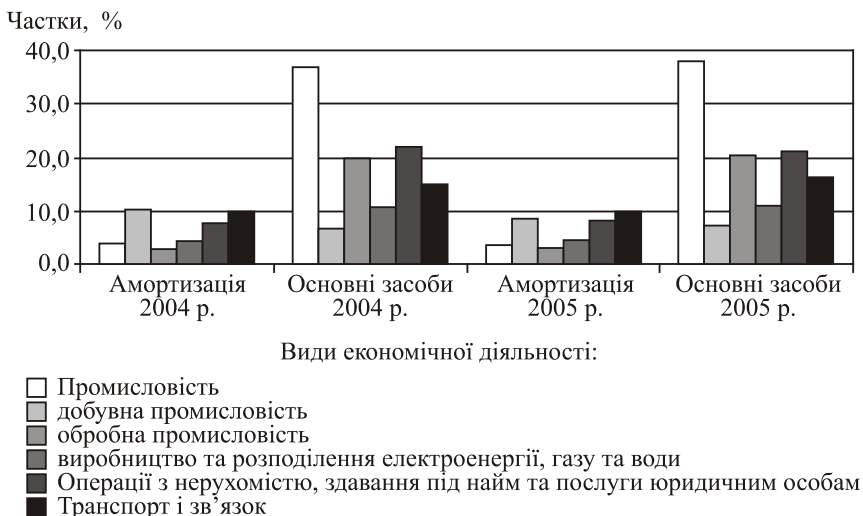


Рис. 1.9. Залежність часток амортизації та основних засобів у 2004—2005 рр. від видів економічної діяльності

Як бачимо з табл. 1.5 та рис. 1.9, розмір амортизації у структурі витрат на одиницю реалізованої продукції (робіт, послуг) усередині одного виду економічної діяльності змінюється в дуже широкому діапазоні. Так, добувна промисловість мала такі частки амортизації у структурі витрат: у 2004 р. — 10,3 %, у 2005 р. — 8,6 %. Однак до цього виду економічної діяльності відносилося відповідно 6,6 % та 7,0 % усіх основних засобів України. Обробна промисловість у 2004 та 2005 роках мала найменші частки амортизації у структурі витрат — по 2,8 %, і до неї відносилося у 2004 р. 19,7 %, у 2005 р. — 20,1 % основних засобів. Транспорт і зв'язок мали частки амортизації у структурі витрат у 2004 р. 10,0 %, у 2005 р. — 9,8 %, до цього виду економічної діяльності належало відповідно 15,0 % та 16 % усіх основних засобів держави. Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам мали частки амортизації у структурі витрат у 2004 р. 7,7 %, у 2005 р. — 8,2 % та до цього виду економічної діяльності відповідно належало 22,0 % та 21,0 % усіх основних засобів України.

Таким чином, частка амортизації у структурі витрат має пряму залежність від виду економічної діяльності. Значна частка амортизації у структурі операційних витрат з реалізованих послуг свідчить про те, що на балансі таких підприємств практично немає застарілих основних засобів. Найбільш вагомі частки основних засобів країни за видами економічної діяльності розподіляються в такій послідовності: 1) промисловість; 2) операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам; 3) транспорт і зв'язок. Тобто ці види економічної діяльності є найбільш привабливими для інвестування.

Проаналізуємо розподіл основних засобів за пріоритетними видами економічної діяльності та формами власності підприємств на підставі даних статистичного щорічника України за 2004 р. [4, с. 321; 5, с. 309]. Дані згрупуємо в таблицю 1.6.

Таблиця 1.6

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ЗА ПРІОРИТЕТНИМИ ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФОРМАМИ ВЛАСНОСТІ у 2003—2004 рр., у %

Види економічної діяльності	Усього	За формами власності									
		державна		комунальна		приватна		колективна		Міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав	
		2003	2004	2003	2004	2003	2004	2003	2004	2003	2004
Промисловість	100	24,0	28,2	6,1	5,5	0,5	66,3	68,9	—	0,5	—
добувна	100	54,5	43,8	—	—	0,1	56,2	45,3	—	0,1	—
обробна	100	15,6	13,8	0,3	0,3	0,8	85,9	82,4	—	0,9	—
виробництво та розподілення електроенергії, газу і води	100	20,1	45,5	20,7	18,4	0,2	36,1	59,0	—	—	—
Транспорт і зв'язок	100	67,3	65,1	10,5	11,1	0,7	23,8	21,2	—	0,3	—
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	100	7,2	7,4	69,5	67,6	9,5	25,0	13,6	—	0,2	—

Таким чином, загалом по промисловості у 2003 році найбільшою часткою основних засобів володіли підприємства колективної форми власності (68,9 %); у 2004 р. — підприємства приватної форми власності (66,3 %). За структурою промисловості,

зокрема по обробній промисловості, виробництву та розподіленні електроенергії, газу і води найбільшою часткою основних засобів у 2003 році володіли підприємства колективної форми власності (відповідно 82,4 %, 59,0 %); у 2004 році по добувній та обробній промисловості найбільшою часткою основних засобів володіли підприємства приватної форми власності (відповідно 56,2 %, 85,9 %), по виробництву та розподіленню електроенергії, газу і води — підприємства державної форми власності (45,5 %).

У добувній промисловості у 2003 р. найбільшою часткою основних засобів володіли підприємства державної форми власності (54,5 %). У транспорті і зв'язку у 2003—2004 рр. найбільші частки основних засобів були зосереджені на підприємствах державної форми власності (67,3 %; 65,1 %). За операціями з нерухомістю, здавання під найм та послугами юридичним особам пріоритетними є підприємства комунальної форми власності, які у період 2003—2004 рр. володіли 69,5 % та 67,6 % основних засобів.

Розмежування інвестицій на поточні й чисті запропонував Дж. Кейнс у праці [37, с. 64]. До поточних інвестицій він відносив частину доходу за певний період, яку не використали для «споживання». До чистих інвестицій Дж. Кейнс відносив чистий приріст капітального майна за мінусом суми нормального зменшення вартості капіталу, тобто без урахування:

- сум, що списані внаслідок використання цього капіталу;
- змін вартості обладнання, що не передбачалися.

Дослідження показало, що інвестиції, як економічна категорія, поділяються на валові та чисті. Валові інвестиції характеризують загальний обсяг коштів, які спрямовані на нове будівництво, реконструкцію, розширення, технічне переозброєння та підтримку діючих потужностей. Чисті інвестиції за розміром менше валових інвестицій на суму нарахованої амортизації та характеризують кошти, які вкладаються у заново створені основні виробничі засоби.

Розгляд джерел фінансування відтворення основного капіталу неможливий без ґрунтового аналізу їх структури. Дані статистичного щорічника України за 2005 р. [5, с. 27] свідчать, що обсяг інвестицій в основний капітал зростав упродовж 2000—2005 років з 23,6 млрд грн до 93,1 млрд грн (майже у 4 рази). Вартість основних засобів за цей період також незначно збільшилася з 829 млрд грн у 2000 р. до 1249 млрд грн у 2005 р. Це є позитивною тенденцією розвитку економіки та стабільності процесу відтворення.

Проаналізуємо обсяги введених у дію нових основних засобів у період 2000—2004 рр. за пріоритетними видами економічної діяльності [5, с. 89]. Дані згруповані у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

**ОБЪЕМЫ ВВЕДЕНИХ В ДЕЙСТВИЕ НОВЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
ЗА ПРИОРИТЕТНЫМИ ВИДАМИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ,
период 2000—2004 гг.**

Виды экономической деятельности	2000 г.		2001 г.		2002 г.		2003 г.		2004 г.	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Усього	23 726	100	33 255	100	35 025	100	44 165	100	61 468	100
Промисловість	9363	39,5	10 791	32,5	12 102	34,6	14 012	31,7	23 547	38,3
Транспорт і зв'язок	4118	17,3	6416	19,3	6690	19,1	9607	21,8	10 416	16,9
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	2844	12,0	4270	12,8	4741	13,5	6316	14,3	7601	12,4
Інші види	7401	31,2	11 778	35,4	11 492	32,8	14 230	32,2	19 904	32,4

Аналіз даних табл. 1.7 показав, що у промисловості було введено в дію нових основних засобів у 2000 р. — 39,5 %, у 2001 р. — 32,5 %, у 2002 р. — 34,6 %, у 2003 р. — 31,7 %, 2004 р. — 38,3 %, тобто спостерігається тенденція зростання обсягів уведених у дію нових основних засобів. Загалом по промисловості вартість уведених у дію нових основних засобів у цей період перевищує майже вдвічі відповідні обсяги у транспорті і зв'язку, операціях з нерухомістю, здавання під найм та послугами юридичним особам. У цих пріоритетних видах економічної діяльності також спостерігається тенденція до збільшення обсягів уведених у дію нових основних засобів.

Проведемо аналіз структури джерел фінансування основного капіталу за період 2000—2005 рр. та з'ясуємо чинники, що впливають на динаміку інвестиційних ресурсів [5, с. 205]. За роками інвестиції в основний капітал, зокрема за рахунок власних коштів підприємств та організацій, становили у 2000 р. — 68,6 %; у 2001 р. — 66,8 %; у 2002 р. — 65,8 %; у 2003 р. — 61,4 %; у 2004 р. — 61,7 %; у 2005 р. — 57,4 %. Таким чином, проведений

аналіз показав, що головним джерелом фінансування основного капіталу впродовж 2000—2005 рр. були власні кошти підприємств та організацій, що мають найбільшу питому вагу в загальному обсязі інвестицій. Така тенденція є закономірною в умовах обмежених можливостей фінансового забезпечення відтворення основного капіталу за рахунок централізованих ресурсів, іноземного інвестування, доходів населення, кредитів банків та інших позик.

Проаналізуємо обсяги інвестицій в основний капітал за пріоритетними видами економічної діяльності [5, с. 210]. Дані згрупуємо у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

**ІНВЕСТИЦІЇ В ОСНОВНИЙ КАПІТАЛ
ЗА ПРІОРИТЕТНИМИ ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ,
період 2001—2005 рр., у %**

Види економічної діяльності	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Усього	100	100	100	100	100
Промисловість	41,9	40,6	38,7	37,2	37,6
Транспорт і зв'язок	22,9	18,8	20,1	19,8	18,1
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	14,0	14,9	15,1	14,8	16,5
Інші види	21,2	25,7	26,1	28,2	27,8

Як бачимо, інвестиції у промисловість становили найбільші частки (у середньому майже 40 %) порівняно з іншими пріоритетними видами економічної діяльності. Однак обсяг інвестицій у промисловість з роками знижувався та у 2005 році становив 37,6 %. Аналіз обсягів та структури джерел фінансового забезпечення відтворення основного капіталу за найбільш привабливими видами економічної діяльності впродовж 2001—2005 років показав, що у транспорті і зв'язку також спостерігається тенденція падіння величини інвестицій в основний капітал; за операціями з нерухомістю, здавання під найм та послугами юридичним особам має місце нерівномірна тенденція незначного зростання-падіння-зростання цієї величини. Також з'ясовано, що фінансування оновлення основних засобів здійснюється в основному за рахунок

власних коштів підприємств у вигляді нарахованої амортизації. Однією з причин цього можна вважати недовіру іноземних інвесторів до розкриття інформації вітчизняними підприємствами у фінансовій звітності. Це зумовлено неповним і необ'єктивним висвітленням усіх подій, що відбувалися на підприємстві.

Проведений аналіз дає змогу виявити галузі, що є найбільш привабливими для інвестування з метою подальшого розвитку інвестиційної діяльності. До них належать такі, як промисловість; транспорт і зв'язок; операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам.

Особливе місце у фінансуванні оновлення основних засобів за рахунок власних коштів підприємств займає амортизація, що іноді нерационально використовується підприємствами не на інвестиційні цілі. Однією з причин цього можна вважати відсутність контролю з боку держави та підприємства за цільовим використанням амортизації. Розмір нарахованої амортизації як важливого джерела інвестування підприємства залежить від встановленої на ньому амортизаційної політики.

Інвестиції в основний капітал у період 2000—2005 рр. здійснювалися на 60—70 % за рахунок власних коштів підприємств [5, с. 205]. Серед капітальних інвестицій вони займали найбільші частки, зокрема у 2002 р. — 79,8 %; у 2003 р. — 85,2 %; у 2004 р. — 84,8 %; у 2005 р. — 83,7 % (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ за період 2002—2005 рр. [5, с. 204]

Показники за видами капітальних інвестицій	2002 р.		2003 р.		2004 р.		2005 р.	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Усього	46 563	100	59 899	100	89 314	100	111 174	100
Інвестиції в основний капітал	37 178	79,8	51 011	85,2	75 714	84,8	93 096	83,7
Інвестиції в нематеріальні активи	4223	9,1	1424	2,4	2146	2,4	3040	2,8
Інші витрати	5162	11,1	7464	12,4	11 454	12,8	15 038	13,5

Інвестиції в основний капітал у період 2002—2005 рр. структурно поділяли на такі складові, як капітальне будівництво та придбання машин і обладнання (табл. 1.10). Це безумовно вплинуло на обсяг інвестицій у промисловість.

Таблиця 1.10

ІНВЕСТИЦІЇ В ОСНОВНИЙ КАПІТАЛ за період 2002—2005 рр. [5, с. 204]

Показники за видами інвестицій в основний капітал	2002 р.		2003 р.		2004 р.		2005 р.	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Інвестиції в основний капітал у тому числі:	37 178	100	51 011	100	75 714	100	93 096	100
капітальне будівництво	20 834	56,0	28 509	55,9	41 885	55,3	50 552	54,3
придбання машин та обладнання	16 344	44,0	22 502	44,1	33 829	44,7	42 544	45,7

Інвестиції в основний капітал за загальними видами промислової діяльності, зокрема добувною, обробною та виробництвом і розподіленням електроенергії, газу й води наведено у табл. 1.11 [5, с. 212].

Таблиця 1.11

**СТРУКТУРА ІНВЕСТИЦІЙ В ОСНОВНИЙ КАПІТАЛ
ЗА ЗАГАЛЬНИМИ ВИДАМИ ПРОМИСЛОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
за період 2001—2005 рр., у %**

Види економічної діяльності	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Уся промисловість	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Добувна промисловість	31,0	25,3	22,9	22,5	23,2
Обробна промисловість	51,9	55,8	59,1	59,1	63,9
Виробництво та розподілення електроенергії, газу і води	17,1	18,9	18,0	18,4	12,9

Аналіз таблиці показав, що інвестиції в обробну промисловість у період 2001—2005 років зростали та у 2005 р. досягли 63,9 %, що є найбільш вагомою часткою загалом по промисловості. Частка інвестицій у добувну промисловість у цей період знизилася та у 2005 році становила 23,2 %. Частка інвестицій в основний капітал у 2001—2005 рр. по виробництву та розподіленню електроенергії, газу й води мала змінну тенденцію та у 2005 році становила 12,9 %. Таким чином, спостерігається тенденція зростання інвестицій в основні засоби обробної промисловості та збільшення рівня їх зносу. Звідси можна зробити висновок, що темпи

оновлення основних засобів є незадовільними. Отже, вітчизняні підприємства потребують належного фінансування з метою відтворення основних засобів. Доступним внутрішнім джерелом інвестування є нарахувана амортизація, використання якої дозволяє зберегти підприємству фінансову незалежність.

Оцінка стану об'єктів інвестування пріоритетних галузей з урахуванням макропоказників дає змогу прийняти остаточне виважене рішення про потенційну привабливість такого виду економічної діяльності, як промисловість.

Розглянемо, до якої саме міжнародної облікової системи адаптована вітчизняна облікова система, та з'ясуємо чинники, які вплинули на формування державної політики в Україні й привели до розмежування амортизації на податкову та економічну.

1.4. Особливості нарахування амортизації основних засобів

Відмінності економічного розвитку та рівня організації виробництва, особливості проблем, що вирішувались на мікро- та макрорівні кожної окремо взятої країни, зумовили суттєві розбіжності у виборі критеріїв та методів оцінки конкретних об'єктів бухгалтерського обліку. Однак інтенсивна економічна інтеграція, що розпочалася ще наприкінці 50-х років XX століття, зумовила необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Процеси глобалізації у світі зумовлені об'єднанням європейських країн та формуванням облікових систем, кількість та назви яких і досі відрізняються. Належність країни до відповідної міжнародної облікової системи обумовлює рівень державного регулювання та вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства. Від цього залежить застосування підприємством типового або самостійно розробленого плану рахунків, відповідних форм звітності та встановлення на законодавчому рівні дозволеного переліку методів амортизації, жорстко регламентованого терміну корисного використання необоротного активу залежно від групи основних засобів, норм амортизації тощо.

Реформування системи бухгалтерського обліку та перехід підприємств на національні стандарти бухгалтерського обліку здійснювалися за Програмою реформування бухгалтерського обліку, розробленою вітчизняними фахівцями [38]. Таким чином, еконо-

мічна реформа, що відбулася в нашій країні у 2000—2001 рр., призвела до реформування національної системи бухгалтерського обліку на підставі міжнародних стандартів фінансової звітності. Методологічною радою України були проаналізовані існуюча національна система обліку та параметри континентальної й англосаксонської облікових систем [39, с. 4—5]. Відповідно до результатів аналізу було рекомендовано у подальшому здійснювати реформування національної системи у напрямку адаптування її з англосаксонською системою. У результаті в Україні були розроблені та впроваджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відповідають вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності.

У липні 2003 року на засіданні Координаційної ради з бухгалтерського обліку при Виконавчому комітеті СНД були обговорені світові тенденції гармонізації національних систем бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності, у тому числі в країнах СНД [40, с. 61—62].

19 вересня 2003 р. у Ялті відбулося засідання Ради глав держав СНД, на якому Україною, Росією, Білоруссю та Казахстаном були підписані Угода та Концепція про формування Єдиного економічного простору між державами, що надало нового імпульсу інтенсифікації економічного співтовариства й підвищенню ефективності взаємодії держав-учасниць СНД в економічній сфері на 2003—2010 рр. [41].

Усе це, а також необхідність вирішення поставлених Урядом завдань гармонізації бухгалтерського обліку, сприяє взаєморозумінню між різними країнами, тобто можливості вести розмову єдиною економічною мовою та однозначно розуміти всіма країнами-партнерами бухгалтерську термінологію, тому що різне її тлумачення може викликати негативні наслідки в економічних оцінках, порівняннях та взаємовідносинах.

Л. М. Алексеєнко [42, с. 75—76] дослідив, що після об'єднання європейських країн з'явилися американські, європейські та азійські потужні політико-економічні інтереси. Автор розглядає переваги для України від вступу до Світової організації торгівлі (СОТ) як важливий стимул інноваційного розвитку та підвищення конкурентоспроможності нашої країни. Він вважає, що економіка кожної країни опинилася під впливом глобальної конкуренції. Врахування міжнародного досвіду під час проведення аналізу основних тенденцій розвитку ринку фінансового капіталу, у визначенні сутності прогресуючих в економічному плані груп країн дозволило автору виявити в цьому процесі місце нашої країни.

Економіст Г. Чижиков вважає, що при створенні ефективної національної системи управління на основі інтеграційних процесів необхідно врахувати міжнародний досвід розвитку малого і середнього підприємництва та обов'язково визначити при цьому шляхи захисту українських підприємств від іноземних конкурентів [43, с. 44—45]. Одним із факторів, що перешкоджають розвитку підприємництва в Україні, автор вважає надмірне втручання органів державної влади в діяльність підприємств.

Досвід і тенденції розвитку фінансових систем розвинутих країн Європи — членів ЄС та країн-сусідів також недостатньо досліджені науковцями. Використання зарубіжного досвіду з метою пізнання, які системи (податкова, обліково-аналітична) та скільки методів амортизації застосовують країни, що належать до континентальної облікової системи, буде доречним і корисним. Це допоможе зрозуміти ступінь управління розміром нарахованої амортизації, сприятиме розробленню пропозицій стосовно підвищення ефективності управління підприємством та позитивно вплине на економіку країни в цілому.

Прослідкуємо загальну тенденцію, характерну для групи країн континентальної облікової системи на мікрорівні, шляхом використання досвіду застосування ними методів амортизації. Ця тенденція дозволить встановити рівень підпорядкованості підприємств та управління їх фінансово-господарською діяльністю з боку держави, виявити, до якої міжнародної облікової системи адаптована наша країна та які саме методи нарахування амортизації застосовують зарубіжні країни.

Особливої уваги заслуговує те, що й досі в системах бухгалтерського обліку та звітності країн Східної Європи існують суттєві відмінності, наприклад у таких питаннях, як нарахування амортизації основних засобів, розмір яких впливає на прибуток підприємства [44, с. 42]. Зазначені відмінності перешкоджають процесу інтеграції України у міжнародне співтовариство, який уже триває.

У вітчизняній економічній літературі ще недостатньо уваги приділяється питанням аналізу існуючих методик обліку амортизації основних засобів та визначенню критеріїв їх оцінки. Економіст Т. Д. Косова [33, с. 161—163] провела аналіз методів нарахування амортизації, які використовують у міжнародній практиці. Однак не зрозумілим залишається, за яким критерієм були відібрані для аналізу країни і яку літературу при цьому вона використовувала. Проводячи аналіз країн, автор відзначає, що в Нідерландах та Іспанії норми амортизації (напевно, мається на увазі

в бухгалтерському обліку) «не співпадають із нормами, передбаченими податковим законодавством», і докладно розглядає облікову практику США, при цьому іншим країнам вона приділила зовсім мало уваги.

Тому доцільним залишається проведення поглибленого аналізу існуючих методик обліку амортизації основних засобів, виявлення відмінностей в обліку амортизації країнами ЄС та України і визначення шляхів їх подолання. Для цього необхідно вибрати відповідні критерії, за якими буде здійснюватись аналіз та порівняння зазначених методик.

В економіці сучасних розвинених країн застосовуються різні системи бухгалтерського обліку та методики обліку амортизації основних засобів. Науковець Л. С. Коваль [45, с. 4] виділяє три системи: англосаксонську, континентальну та південноамериканську. Як уже зазначалося, вітчизняну систему бухгалтерського обліку планувалося адаптувати до англосаксонської системи [39, с. 5]. Вона характерна для групи країн, які мають розвинутий ринок цінних паперів, багато транснаціональних корпорацій та об'єднань. Континентальна система бухгалтерського обліку характерна для групи країн з державним регулюванням економіки, значним впливом на неї банківської системи, а також із жорсткими вимогами до обліку та звітності.

Актуальною проблемою розвитку облікової системи України є зближення її з практикою, прийнятою в країнах з ринковою економікою. Вагоме значення у зовнішньоекономічному курсі України з перших років її незалежності займали питання взаємовідносин з країнами Співдружності Незалежних Держав, вступу до Світової організації торгівлі та набуття повноправного членства в Європейському Союзі.

Конкретні досягнення України щодо поступового наближення законодавства й стандартів до норм і стандартів Європейського Союзу сприяли інтенсифікації процесів глобалізації її економіки, зростанню ролі міжнародних зв'язків між підприємствами та нагальній потребі широкого використання міжнародного досвіду для подальшого адаптування української облікової системи відповідно до міжнародних вимог обліку та звітності. Аналіз наукової літератури виявив різноманітність поглядів щодо визначення кількості моделей облікових систем та належності національної облікової системи до однієї з таких моделей. Спробуємо більш ретельно й докладно розглянути міжнародну облікову систему, що покладена в основу побудови національної системи, та обраний Україною напрямок наближення до відповідної групи країн.

Автори Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Міик [46, с. 128] класифікують країни за трьома видами облікових систем, таких як британо-американська, континентальна та південноамериканська. Автори поділяють облік методично і організаційно на фінансовий та управлінський. Вони відзначають, що в Україні залишена типова організаційна структура управління, а в зарубіжних країнах бухгалтерія завдяки високій кваліфікації її фахівців виконує також обов'язки планового відділу і аналітичної служби [46, с. 7].

Групування країн за типом законодавства провела науковець Л. Лук'яненко [47, с. 10—11] за трьома базовими моделями (британсько-американсько-нідерландською, континентальною або західноєвропейською та південноамериканською), а також додатково за двома моделями — інтернаціональною та нетрадиційною (Ісламською).

Економісти О. Г. Величко і С. І. Прилипко виокремлюють три моделі ефективного корпоративного управління, на яких ґрунтуються облікові системи, такі як англо-американська, континентальна (європейська) та японська [48].

Системні перетворення економіко-правового середовища нашої країни привели до формування двох систем — податкової та обліково-аналітичної, однак ще й досі цей процес залишається незавершеним та потребує доробок і змін. Спірним також залишається питання, відповідно до якої міжнародної системи дійсно адаптувалася обліково-аналітична система України. Розбіжності з цього питання виникли завдяки вибору різних критеріїв під час проведення порівняльного аналізу та оцінювання міжнародних систем обліку.

Спробуємо прослідкувати напрям здійснення процесу реформування та гармонізації облікової системи України, виявити відповідну міжнародну систему, до якої вона наблизилася, та визначити особливості такої системи на макрорівні. Для цього необхідно прослідкувати процес інтеграції національної системи у міжнародну облікову систему — континентальну або англосаксонську, встановити й охарактеризувати відповідні інформаційні зв'язки, притаманні їм.

Процес інтеграції у міжнародне співтовариство країн з міцним економічним суверенітетом та національними традиціями, до яких належить і Україна, досить складний. Такі країни уникають безумовної міжнародної уніфікації, а на практиці користуються розробленими національними стандартами. Зокрема, в Україні відповідно до реалій ринкової економіки та нагальної потреби в сприйманні економічної інформації широким колом зовнішніх

користувачів національну систему обліку регулюють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, наближені та адаптовані до міжнародних стандартів фінансової звітності.

Проаналізуємо британсько-американську та континентальну облікові системи. Нині існує понад 100 національних планів рахунків країн континентальної і південноамериканської облікових систем. Професійні рахунки в країнах британсько-американської облікової системи розробляються підприємствами самостійно та при загальних принципах відрізняються різноманітністю.

Законодавство з бухгалтерського обліку використовують усі країни, але по-різному. У країнах континентальної облікової системи регулювання обліку жорстко детерміноване, базується на інструкціях та орієнтоване на державний бюджет. У країнах британсько-американської облікової системи регулювання обліку засноване на законах загального права, облікові процедури визначаються професійними бухгалтерськими організаціями та орієнтовані на інвесторів. Перелічені особливості британсько-американського досвіду впливають на світогляд, етичні норми бухгалтера, дозволяють розкрити його творчі та професійні здібності.

Однак в Україні ще й досі сильні позиції старих уявлень про економічні відносини підприємства і держави та стереотип мислення економіста й бухгалтера, що без директивного втручання держави в процеси управління обліковою та податковою системами неможливо реалізувати принцип регулювання економікою країни в цілому. Враховуючи те, що українські підприємства користуються затвердженим планом рахунків та жорсткою законодавчою регламентацією з цих питань, наша країна більш наближена до континентальної облікової системи.

Баланси прийнято поділяти на американський, англійський (англосаксонський) та континентальний. У загальному вигляді схеми балансів мають такий вигляд:

- американський баланс: $\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Капітал}$;
- континентальний баланс: $\text{Активи} = \text{Капітал} + \text{Зобов'язання}$;
- англійський баланс: $\text{Активи} - \text{Зобов'язання} = \text{Капітал}$.

На наш погляд, Україна дотримується формули американського балансу. Розглянемо більш докладно баланс, складений за англосаксонською системою, адаптування до якої було рекомендовано здійснювати Методологічною радою України. Розміщення активів у такому балансі здійснюється за збільшенням ліквідності, а пасивів — починаючи з зобов'язань і закінчуючи капіталом. У частині активу подібний підхід практикується й вітчизняними обліковцями, а в частині пасиву український баланс будується

так, як прийнято континентальною системою, тобто починаючи з власного капіталу і закінчуючи зобов'язаннями.

Таким чином, національна облікова система відрізняється методологічно, методично та організаційно від облікових систем зарубіжних країн. Методологічні відмінності облікових систем різних країн обумовлені різною правовою базою, закладеними традиціями і практичним досвідом. Методичні відмінності в організації обліку різних країн пов'язані з суб'єктивними бухгалтерськими звичками, зокрема характером професійної підготовки кадрів. Організаційні відмінності обліку кожної країни обумовлені формами власності, структурою управління, спеціалізацією і концентрацією виробництва.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО/IAS) являють собою інструмент світової гармонізації бухгалтерського обліку, а дотримання їх дозволяє країні досягти більшої коректності під час складання звітності. Однак кожна країна самостійно визначає межі відповідності міжнародним стандартам. При цьому незважаючи на державну політику підприємство може самостійно дотримуватися стандартів у підготовці й складанні звітності для подання її на фінансові та фондові ринки.

Автори С. Ф. Голов, В. М. Костюченко дослідили, що більшість країн безпосередньо використовують МСБО, або їх національні стандарти ґрунтуються на МСБО. При цьому МСБО не домінують над законодавчими актами, які регулюють складання фінансової звітності певної країни. Відповідно до виявленої залежності міжнародних облікових систем автори згрупували країни за вісьмома критеріями [49, с. 19—20].

Для зручності аналізу існуючих систем бухгалтерського обліку доцільно згрупувати країни—члени ЄС за двома системами обліку та за чотирма критеріями, взятими з довідника [44, с. 66—68], і виявити, чи відповідають методи бухгалтерського обліку вимогам міжнародних стандартів. У країнах, що належать до континентальної облікової системи, зокрема Бельгії, Данії, Португалії, Франції, Швеції, національні стандарти розроблені самостійно та відповідають стандартам МСБО (IAS). У деяких країнах, що належать до тієї самої системи (Іспанія, Італія), національні стандарти відсутні, але практика відповідає загалом стандартам МСБО. У Німеччині національні стандарти розроблені самостійно, але не відповідають стандартам МСБО. У Греції національні стандарти відсутні, а практика загалом не відповідає стандартам МСБО. Розгляд схильностей західноєвропейських країн—членів ЄС, що застосовують британсько-американсь-

ку (англосаксонську) систему, показав, що всередині системи вибір країнами методів амортизації також відрізняється. Отже, обстежені країни або безпосередньо застосовують МСБО, або їх національні стандарти чи практичне ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на МСБО.

Зазначені особливості систем бухгалтерського обліку суттєво впливають і на методики обліку амортизації основних засобів. Тому доцільно їх проаналізувати залежно від систем бухгалтерського обліку. Для цього скористаємося даними довідника [44], а також визначимо критерії (показники), за якими будемо проводити аналіз. Це такі критерії: облік вартості основних засобів (база для обчислення амортизації); термін використання основних засобів (норми амортизації); методи амортизації; принцип обов'язковості (підготовка звітів відповідно до податкового законодавства); принципи обліку й звітності: загальні та детально розроблені.

Розглянемо за переліченими критеріями вибірккову групу країн— членів ЄС, що належать до англосаксонської та континентальної систем бухгалтерського обліку. З обраних для аналізу країн до англосаксонської системи бухгалтерського обліку належать Великобританія, Ірландія, Нідерланди. До континентальної системи бухгалтерського обліку належать Бельгія, Німеччина, Греція, Данія, Іспанія, Італія, Португалія, Франція, Швеція. Доцільно розглянути за вищевказаними критеріями й Україну, оскільки наша держава має систему бухгалтерського обліку, що адаптована до однієї з міжнародних облікових систем, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відповідають вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності, та є претендентом на входження у Європейське Співтовариство.

Дослідження показало, що облікова система України та країн— членів ЄС базується на єдиних принципах. Однією з найбільш позитивних особливостей організації бухгалтерського обліку в економічно розвинених країнах є відсутність жорсткої регламентації облікових процедур, єдиного плану рахунків, директивних матеріалів чи вказівок, обов'язкових для виконання тощо. Однак, незважаючи на рекомендації Методологічної ради з бухгалтерського обліку України [39, с. 5], на практиці вітчизняна облікова система більш адаптована до континентальної системи. Економічна система України відрізняється від міжнародних систем тим, що функціонує у ринковому середовищі за активного втручання держави в економіку. А тому діючий принцип регулювання економіки на рівні підприємства не відповідає ринковим умовам го-

сподарювання і, безумовно, потребує змін відповідно до вимог конкурентного середовища.

Результати порівняння систем бухгалтерського обліку за обраними критеріями амортизації, які зібрані й структуровані у додатку А.1, для західноєвропейських країн—членів ЄС, а також для України, дозволили згрупувати вибірккову групу країн за схемою (рис. 1.10).

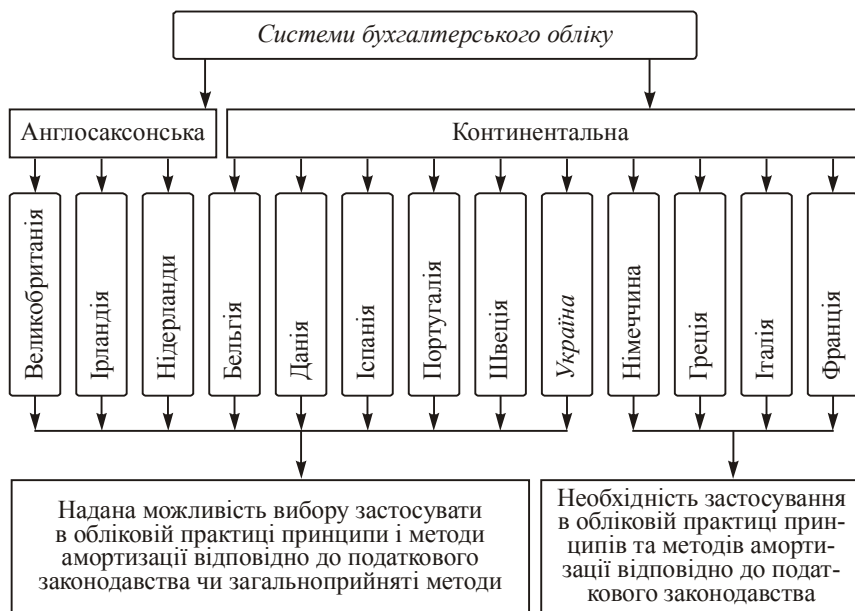


Рис. 1.10. Особливості групування країн—членів ЄС та України за системами бухгалтерського обліку

Схема (рис. 1.10) наочно ілюструє особливості існуючих методик обліку амортизації основних засобів зазначених країн, які полягають у тому, що розглянутим країнам притаманне збереження за державою регулюючої та контролюючої функцій щодо термінів використання основних засобів, норм і методів нарахування амортизації.

Для повноти аналізу існуючих систем бухгалтерського обліку доцільно ще скористатися даними, взятими з довідника [44, с. 66—68], і виявити, чи відповідають методи бухгалтерського обліку розглянутих країн вимогам міжнародних стандартів. Отримані дані згрупуємо у табл. 1.12.

Таблиця 1.12

**ВІДПОВІДНІСТЬ МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ЗАХІДНОЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН ТА УКРАЇНИ ВИМОГАМ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

№ з/п	Країна	Національні стандарти розроблені самостійно та відповідають стандартам МСБО	Національні стандарти відсутні, але практика відповідає в цілому стандартам МСБО	Національні стандарти розроблені самостійно, але не відповідають стандартам МСБО	Національні стандарти відсутні, практика в цілому не відповідає стандартам МСБО
<i>Англосаксонська система бухгалтерського обліку</i>					
1	Велико-британія	Так	—	—	—
2	Ірландія	—	Так	—	—
3	Нідерланди	Так	—	—	—
<i>Континентальна система бухгалтерського обліку</i>					
4	Бельгія	Так	—	—	—
5	Німеччина	—	—	Так	—
6	Греція	—	—	—	Так
7	Данія	Так	—	—	—
8	Іспанія	—	Так	—	—
9	Італія	—	Так	—	—
10	Португалія	Так*	—	—	—
11	Франція	Так	—	—	—
12	Швеція	Так	—	—	—
13	Україна	Так	—	—	—

* Використані дані [50, с. 16], тому що у [44] вони відсутні.

З табл. 1.12 видно, що одинадцять із тринадцяти обстежених країн або безпосередньо застосовують МСБО, або їх національні стандарти чи практичне ведення бухгалтерського обліку ґрунтуються на МСБО.

Американські автори Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда провели аналіз розвитку бухгалтерської облікової практики і довели, що податковий регламент «зіграв важливу роль у тому, що підняв її до рівня стандартів, властивих кращим компаніям того часу. Це привело до загального поліпшення облікової діяльності, зробило її більш змістовною і послідовною» [14, с. 12]. Однак кінцеві цілі податкового регламенту істотно відрізняються від цілей бухгалтерського обліку.

Після переходу України на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку підприємства в цілому залишили застарілу типову організаційну структуру управління. А тому нині обов'язки українських обліковців зводяться на практиці до реєстрації, накопичення, обробки та узагальнення інформації з метою передачі її користувачам для прийняття ними виважених управлінських рішень.

Професор М. В. Кужельний звертає увагу на застарілу методологію, за якою на сучасних підприємствах здійснюється організація й ведення обліку та відбувається контроль [51, с. 108]. У таких умовах процедури контролю та обліково-аналітичних робіт забезпечені недостатньо.

Автори Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Мік [46, с. 7] зазначають, що, на відміну від українських фахівців, бухгалтери зарубіжних країн мають достатньо високу кваліфікацію, яка дозволяє їм виконувати разом з обліковими функціями обов'язки планового відділу й аналітичної служби.

Український бухгалтер не завжди має можливість користуватися реальною економічною інформацією про діяльність підприємства та на відміну від зарубіжного колеги виконує облікову роботу у двох різних системах — податковій та обліково-аналітичній. Задіяний у безкінечному процесі переробки значних масивів різномірної інформації такий обліковець більше нагадує робітника, котрий працює на конвеєрі, і тому навіть у разі високого рівня кваліфікації він часто практично не встигає й не бажає проводити аналіз за підготовленими ним даними. Хоча, безумовно, доцільно поєднати облікові функції бухгалтера з проведенням ним аналізу за даними обліково-аналітичної системи. Складовою такої системи є підсистема нарахування й використання амортизації [52, с. 59]. Тобто бажано ввести бухгалтера в управління господарською діяльністю підприємства, однак для цього необхідно спростити його роботу шляхом проведення змін на законодавчому рівні та використання єдиної системи.

Як відомо, бухгалтерський облік належить до складних і динамічних систем з різними зв'язками та кількістю елементів. Ре-

зультати такої системи можуть значно відрізнятися незалежно від впливу на неї. Незважаючи на це бухгалтерський облік, безумовно, є дієвим засобом міжнародного спілкування. Формування вихідних даних обліково-аналітичної системи та підготовка звітності за єдиними правилами — це основний шлях інтегрування підприємства та економіки країни у світове співтовариство, прозорості звітності, привабливості для зарубіжних інвесторів та можливості отримати кредит.

Визначимо, які саме методи нарахування амортизації використовуються та складовою яких систем є підсистема нарахування амортизації за дослідженнями автора даних вибіркової групи дев'яти країн—членів ЄС, що відносяться до континентальної облікової системи. До таких країн належать:

1) Бельгія — амортизація нараховується лінійним методом, подвоєним лінійним та методом зменшення залишку.

2) Німеччина — амортизація нараховується будь-якими методами за вибором підприємства. Прискорена амортизація дозволяється в оподаткуванні тільки за окремими галузями та визначеними активами. Терміни корисного використання регламентовані податковими таблицями.

3) Греція — амортизація нараховується, як правило, лінійним методом. Норми амортизації встановлені за видами основних засобів у відсотках. Податковими правилами дозволяється прискорена амортизація.

4) Данія — амортизація нараховується будь-якими прийнятними методами. Превалює лінійний метод завдяки його податковому визнанню.

5) Іспанія — амортизація нараховується будь-якими методами за вибором підприємства. Податковим регламентом визнається амортизація, нарахована лінійним методом.

6) Італія — податковий вплив визначає практичне використання підприємствами лінійної амортизації.

7) Португалія — амортизація нараховується лінійним та методом зменшення залишку.

8) Франція — амортизація нараховується усіма методами, однак переважає лінійний метод. З 1960 року податковим регламентом дозволено використовувати методи прискореної амортизації.

9) Швеція — переважає лінійна амортизація основних засобів. Дозволяється прискорена амортизація обладнання, термін експлуатації якого не менше 5 років. Підставою для нарахування амортизації є план підприємства.

В Україні дозволено використовувати такі методи амортизації:

- пропорційного нарахування — це прямолінійний, виробничий;
- прискореного нарахування — кумулятивний, метод зменшення залишкової вартості, прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості;
- податковий.

Розглянемо організаційно-економічні передумови діяльності підприємств, країн—членів ЄС континентальної системи. У досліджених країнах, таких як Бельгія, Німеччина, Греція, Іспанія, Італія, Франція, Швеція, спостерігається тенденція домінування податкового законодавства, базування на податках та використання в обліково-аналітичній системі податкових методів. У Данії та Португалії бухгалтерські норми амортизації не збігаються з податковими нормами. Також у дев'яти розглянутих країнах континентальної облікової системи обов'язковим є принцип підготовки звітів відповідно до податкового законодавства.

Узагальнюючи викладене, відзначимо, що вплив податкового регламенту на розвиток обліку європейських країн був дуже істотним, хоча й не вирішальним. Саме по собі чинне податкове законодавство прискорило поширення передової бухгалтерської практики, привнесло критичну спрямованість в аналіз застосовуваних облікових процедур і концепцій.

Докладно було розглянуто зарубіжний досвід та визначено особливості нарахування амортизації в економіко-правовому середовищі країн—членів ЄС континентальної облікової системи. Дослідження показало, що у розглянутих країнах функціонують дві системи — податкова та обліково-аналітична, котрим підпорядкована підсистема нарахування амортизації. Саме така системна побудова спостерігається і в Україні. Також виявлено, що в деяких розглянутих країнах методи нарахування амортизації обліково-аналітичної та податкової систем відрізняються, хоча для цілей бухгалтерського обліку використовують і податкові методи. У нашій країні для цілей бухгалтерського обліку дозволяється застосовувати податковий метод амортизації, який фактично збігається з методом зменшення залишкової вартості у разі встановлення в податковому регламенті залишкової вартості, яка буде більше нуля (для основних фондів груп 2—4). Це питання буде докладно розглянуто в розділі 2.

Результат бухгалтерської справи, безумовно, залежить від того, наскільки послідовно та чітко на практиці фахівці підприємства виконують вимоги чинного законодавства, загальноприйнятих положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

Адже належне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підставі отриманих показників є ефективним засобом в управлінні підприємством та впливатиме на рішення користувачів інформації. Обліково-аналітична система постійно відчуває вплив правових чинників (міжнародних та національних законодавчих актів щодо проблем бухгалтерського обліку, рішення законодавчої та виконавчої влади в галузі бухгалтерського обліку тощо).

У деяких європейських країнах чинне законодавство вимагає використання податкових норм і в бухгалтерському обліку, а це є стримуючим фактором у розвитку передової облікової думки. Тому що тоді кожний метод обчислення амортизації, який використовується для визначення податків, слід застосовувати і для облікових цілей, незважаючи на прийняту на підприємстві облікову політику. Дослідження теоретичних передумов бухгалтерського обліку та податкової звітності виявило розбіжності між їх кінцевими цілями.

Наша держава надала українським підприємствам можливість вибору методів амортизації у бухгалтерському обліку. Ця можливість представлена не у вигляді суворого дотримання інструктивного виконання облікового процесу, як було раніше, а вимагає від спеціаліста, котрий веде облік на підприємстві, професійної творчості, розуміння бухгалтерської термінології, «філософії» та змісту національних стандартів, запровадження яких стало для України поштовхом назустріч інтеграції у Європейське Співтовариство. Однак були виявлені серйозні проблеми обліку амортизації, рішення яких є однією зі складових економічного процесу реформування України з метою гармонізації з міжнародним фінансовим співтовариством. Так, деякі національні особливості використання податкових систем та неадекватність бухгалтерської термінології можуть викликати різноманітні інтерпретації та погляди на ведення бухгалтерського обліку, які не застосовуються в інших країнах. В остаточному підсумку отримана інформація спотворює показники фінансової звітності і заважає користувачам прийняти раціональне управлінське рішення.

Статистичні дані, наведені у Статистичних щорічниках України за 2002, 2003 рр. [23; 32] та Статистичних бюлетенях Держкомстату [53—55], як основних інформаційних джерел, дозволяють дати оцінку та провести аналіз щодо використання податкової та економічної амортизації основних засобів підприємствами України на макrorівні, застосування методів економічної амортизації за формами власності та регіонами.

Як зазначалося у підрозділі 1.1, в Україні з 01.01.2004 р. встановлено три форми власності відповідно до ст. 325—327 Цивільного кодексу України [56]. Незважаючи на інтенсивний процес розширення приватної та колективної власності, створення нових приватних підприємств та приватизації державних, все ж переважуючою в Україні досі залишається державна форма власності. До державної власності в Україні належать загальнодержавна та комунальна власність. Право комунальної власності визначається Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» як право територіальної громади володіти, цілісно, економно, ефективно користуватися і розпоряджатися на свій розсуд і у своїх інтересах майном, що належить їй як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування [57].

У зазначених статистичних виданнях інформація надається згідно з листом Держкомстату [58] окремо за державною та комунальною формами власності, посилаючись на відповідність Конституції України. У цьому листі визначено, що комунальна форма власності не включається до державної власності та до неї не застосовується визначення «загальнодержавна власність». Тому у статистичних виданнях під час подання інформації за формами власності не об'єднують державну та комунальну власність, а подають кожну з них окремо. При цьому показники, що відносяться до державної власності, ідентифікують з показниками, які раніше належали до загальнодержавної власності.

Згідно з Державним класифікатором України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» [59, с. 7] «суб'єктами права власності міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав є юридичні особи, діяльність яких регламентується законодавством цих держав». Листом [58] виділена окремо і ця форма власності. Вона входила до складу п'яти форм власності, рекомендованих Держкомстатом України для узагальнення та подання статистичної інформації. Як уже зазначалося, діяли ці форми до 01.01.2004 р.

Розглянемо методи амортизації основних засобів, які застосовують на підприємствах України. На виконання п. 3 окремого доручення Кабінету Міністрів України від 24.06.03 № 13814 за підсумками роботи підприємств за 2001 та 2002 роки у третьому кварталі 2003 року проводилось позапланове вибіркове обстеження підприємств України з питань нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Обстеження проводилося за формою державної статистичної звітності № 1 — амортизація «Звіт про нарахування податкової та економічної амортизації і викори-

стання амортизаційних відрахувань», яка затверджена наказом Держкомстату України від 12.08.2003 р. № 260 [60].

Вибірковому статистичному обстеженню щодо нарахування податкової та економічної амортизації за 2001 р. підпало 2209 підприємств України різних форм власності та видів економічної діяльності в Автономній Республіці Крим, усіх областях, містах Києві та Севастополі [53]. Результати цього обстеження, як приклад, наведені в табл. 1.13.

Таблиця 1.13

**НАРАХУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ
АМОРТИЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ В ЦІЛОМУ
ТА ЗА ФОРМАМИ ВЛАСНОСТІ за 2001 рік [53]**

Вид амортизації, що нараховується на підприємстві	Код рядка [*]	Загальна кількість підприємств, у тому числі за формами власності					
		усього за обстежен- ням 2209	державна	комунальна	колективна	приватна	власність між- народних орга- нізацій та юри- дичних осіб інших держав
Податкова	101	1007	124	88	739	48	8
Економічна, у т. ч. за методами нарахуван- ня амортизації	—	1202	148	105	859	83	7
— Прямолінійний	103	509	65	37	368	34	5
— Виробничий	107	35	4	1	28	2	—
— Кумулятивний	106	3	—	—	2	1	—
— Зменшення залиш- кової вартості	104	652	78	67	459	46	2
— Прискореного зменшення залишко- вої вартості	105	3	1	—	2	—	—

^{*} Коды рядків наведені з форми № 1 — амортизація «Звіт про нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань» [60].

Сукупність обстежених підприємств за 2002 рік незначно зроста та становила 2211 суб'єктів господарювання [54]. Результати їх обстеження наведені в табл. 1.14.

Таблиця 1.14

**НАРАХУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ
АМОРТИЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ В ЦІЛОМУ
ТА ЗА ФОРМАМИ ВЛАСНОСТІ за 2002 рік [54]**

Вид амортизації, що нараховується на підприємстві	Код рядка [*]	Загальна кількість підприємств, у тому числі за формами власності					
		усього за обстежен- ням 2211	державна	комунальна	колективна	приватна	власність між- народних орга- нізацій та юри- дичних осіб інших держав
Податкова		1009	123	92	735	50	9
Економічна, у т. ч. за методами нараху- вання амортизації	—	1202	143	101	868	83	7
— Прямолінійний	103	517	66	32	376	38	5
— Виробничий	107	36	4	1	31	—	—
— Кумулятивний	106	2	—	—	2	—	—
— Зменшення за- лишкової вартості	104	643	73	68	455	45	2
— Прискореного зменшення залиш- кової вартості	105	4	—	—	4	—	—

^{*} Коды рядків наведені з форми № 1 — амортизація «Звіт про нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань» [60].

У графічному вигляді дані усієї сукупності обстежених підприємств за 2001, 2002 роки за формами власності наведено у відсотках до загальної кількості підприємств (рис. 1.11).

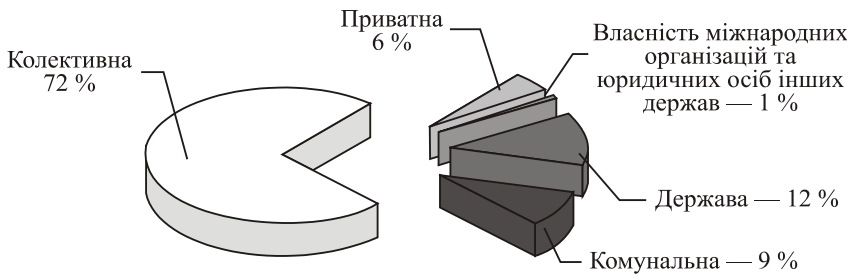


Рис. 1.11. Сукупність обстежених підприємств України
за формами власності у 2001 та 2002 рр.

Аналіз результатів обстеження показав, що з усієї сукупності досліджених підприємств більшість застосовують методи економічної амортизації (рис. 1.12).

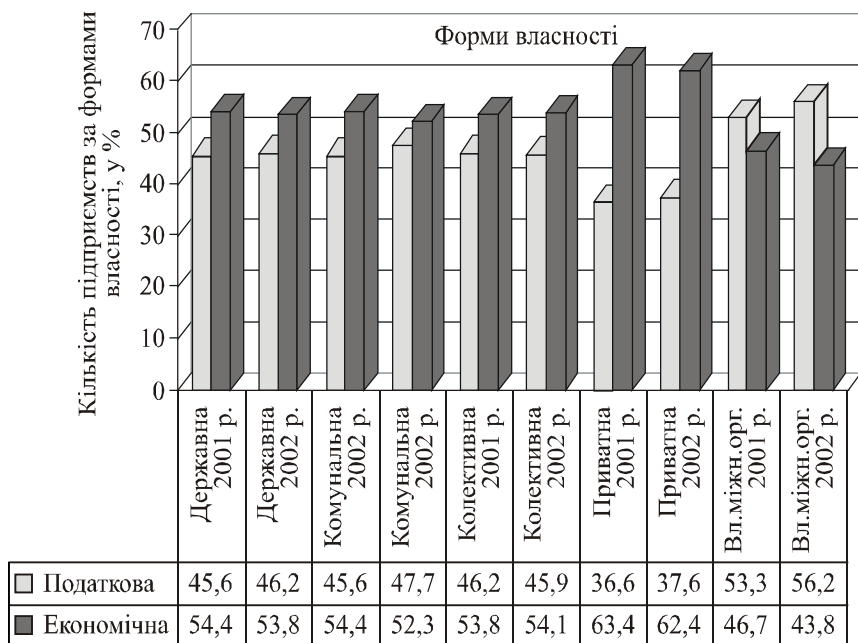


Рис. 1.12. Застосування податкової та економічної амортизації підприємствами України за формами власності у 2001 та 2002 рр.

Згідно з результатами цього обстеження податкову амортизацію у господарській діяльності використовують 45,6 % підприємств України, а методи економічної амортизації — 54,4 %.

У 2001 році найбільшу популярність серед методів економічної амортизації одержали методи зменшення залишкової вартості — 54,2 % та прямолінійний — 42,4 %. Виробничий метод застосували 2,9 % вибірково опитаних підприємств; 0,5 % розподілили майже порівну підприємства України — прихильники методів прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного.

У 2002 році популярними серед методів економічної амортизації виявилися також методи зменшення залишкової вартості — 53,5 % та прямолінійний — 43,0 %. Виробничий метод застосу-

вали 3,0 % вибірково опитаних підприємств; 0,3 % підприємств України використали методи прискореного зменшення залишкової вартості, 0,2 % — кумулятивний.

Статистичні дані (додатки А.2, А.3) та тенденції у використанні підприємствами методів економічної амортизації практично не відрізняються. Тому доцільно проілюструвати використання підприємствами України різних форм власності видів амортизації та методів економічної амортизації у 2002 році за даними таблиці, наведеної у додатку А.3, та рис. 1.13, 1.14.

Кількість за формами власності

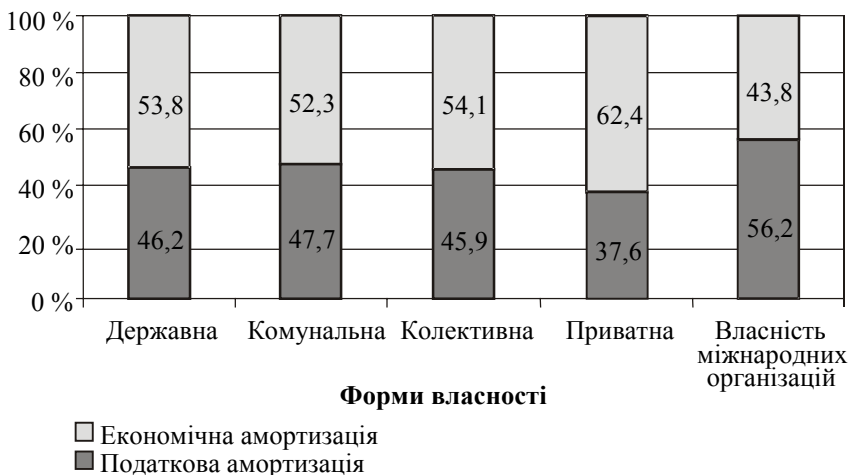


Рис. 1.13. Застосування підприємствами України видів амортизації у 2002 році

З таблиці (додаток А.3) та рис. 1.13 випливає, що, наприклад, 53,8 % підприємств державної форми власності застосовують економічну амортизацію, а 46,2 % — податкову.

Аналіз рис. 1.14 показав, що серед методів економічної амортизації найчастіше підприємства використовують методи зменшення залишкової вартості — 51,0 % та прямолінійний — 46,2 %. Виробничий метод застосовують 2,8 % обстежених підприємств; кумулятивний та метод прискореного зменшення залишкової вартості підприємства державної форми власності, які потрапили у вибірку, зовсім не використовують у своїй діяльності.

Кількість підприємств, %

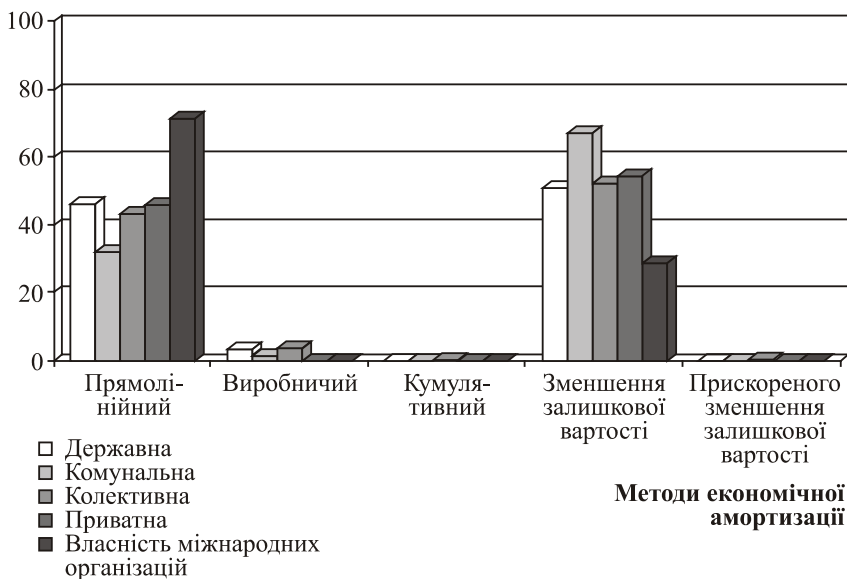


Рис. 1.14. Використання підприємствами України різних форм власності методів економічної амортизації у 2002 році

Вибірковим статистичним обстеженням [53—54] були охоплені підприємства усіх регіонів України (вихідні дані наведені в додатках А.2, А.3). Серед них найбільша частка — 12,7 % належить Харківській області; 7,2 % — м. Києву; 6,6 % — Черкаській області.

Порівняння статистичних даних за регіонами у 2001 і 2002 роках показало, що вони практично не відрізняються і зберігається така сама тенденція у використанні підприємствами методів економічної амортизації. Тому для графічної ілюстрації застосування видів амортизації та методів економічної амортизації підприємствами України за регіонами використані дані за 2002 рік (рис. 1.15).

З рис. 1.15 випливає, що у 70 % регіонів України підприємства застосовують економічну амортизацію і лише у 30 % — податкову. Водночас з економічних методів 53,5 % підприємств у регіонах України застосовують метод зменшення залишкової вартості; 43 % — прямолінійний. Інші економічні методи нарахування амортизації застосовуються дуже мало.

Вибір методу нарахування економічної амортизації — це дуже важливе питання, адже від нього залежить величина чистого доходу підприємства за цей період та величина грошового потоку.

Кількість підприємств у регіоні, що застосовують податкову чи економічну амортизацію, %

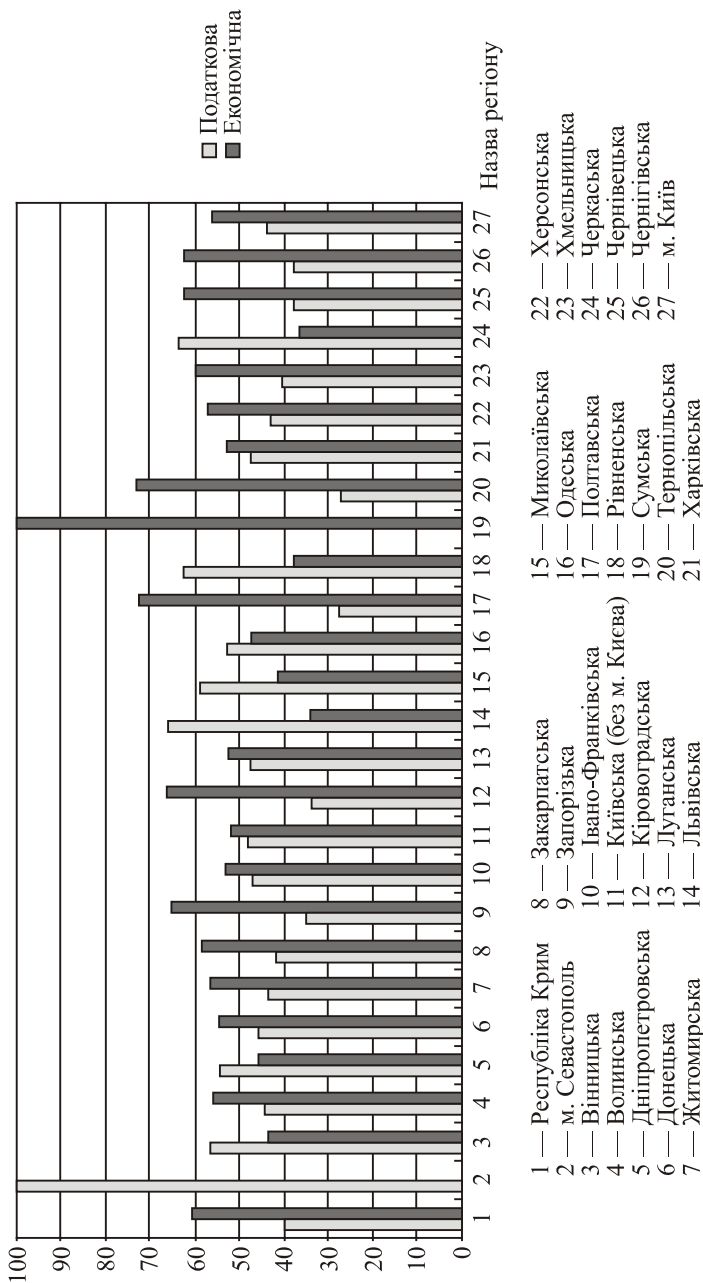


Рис. 1.15. Застосування підприємствами України за регіонами податкової та економічної амортизації у 2002 році

Проведене автором у 2004 році опитування через анкетування (зразок анкети та результати анкетування наведені в додатку А.4) 120 українських підприємств щодо практичного застосування методів амортизації показало, що найбільшою популярністю користується податковий метод — 53,3 % (64) підприємств. Методи економічної амортизації використовують 38,3 % (46) підприємств. Одночасно два методи (прямолінійний та податковий, зменшення залишкової вартості та податковий, прямолінійний та прискореного зменшення залишкової вартості) застосували 8,4 % (10) підприємств. Тому, прийнявши за базу всю сукупність підприємств (120), встановлено, що податкову амортизацію використовували 56 %, а економічну амортизацію — 44 % українських підприємств.

Серед опитаних підприємств, що використовують методи економічної амортизації, перевагу віддають: прямолінійному методу — 72 % (41); методу зменшення залишкової вартості — 21 % (12); виробничому — 2 % (1); кумулятивному — 3 % (2), методу прискореного зменшення залишкової вартості — 2 % (1).

Американські вчені А. Велш Глен, Шорт Деніел [15, с. 428] наводять дані по 600 підприємствах (декілька з них використовують більш ніж один метод нарахування амортизації), які свідчать, що на практиці використовують такі методи нарахування амортизації: прямолінійний — 73 % (567); виробничий — 8 % (60); кумулятивний — 2 % (15); зменшення залишкової вартості — 7 % (54); прискореного нарахування амортизації (не визначено точно) — 10 % (76).

Усі ці дані дозволили наочно відобразити розподіл підприємств за методами економічної амортизації, які вони застосовують у своїй діяльності (рис. 1.16).

Аналіз усіх статистичних даних дав змогу виявити таку загальну тенденцію (рис. 1.16): підприємства, що згруповані за формою власності та за регіонами, з усієї сукупності методів економічної амортизації у 2001—2004 роках віддали перевагу у своїй господарській діяльності прямолінійному методу, як представнику методів пропорційного нарахування амортизації, та методу зменшення залишкової вартості, як представнику методів прискореної амортизації.

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

Кількість підприємств за даними різних досліджень, %

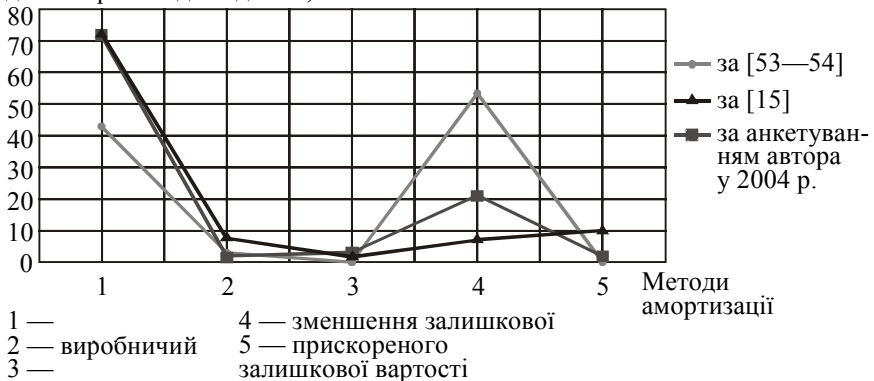


Рис. 1.16. Розподіл підприємств за застосуванням методів економічної амортизації

Таким чином, у сучасних умовах господарювання велику увагу підприємства мають приділяти формуванню власної амортизаційної політики, питанням ефективного використання та оновлення основних засобів. Діюча в країні амортизаційна політика регулюється державою і не передбачає участі в її формуванні підприємств. У результаті цього не враховується багато чинників, які характеризують споживчі властивості й особливості функціонування основних засобів, таких як показники якості, фізичний і моральний знос, умови та режим експлуатації тощо.

Загалом результати досліджень цього розділу дозволяють зробити такі висновки:

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

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

3) Управління розміром нарахованої амортизації на державному рівні здійснюється в податковій системі, а на рівні підприємства — в обліково-аналітичній системі. Саме тому в економічному лексиконі з'явилися терміни «податкова амортизація» та «економічна амортизація». Однак незважаючи на назви за суттю, амортизація, безумовно, є економічною категорією, яка виконує різні функції відповідно до економіко-правового середовища в країні.

4) Проведений економіко-статистичний аналіз показав, що вагому частку в структурі інвестицій займають власні кошти підприємств та організацій у вигляді нарахованої амортизації, які здатні забезпечити ефективне відтворення основного капіталу та мають вагоме значення у відтворювальному процесі, адже здійснюють реновацію виробничого потенціалу усіх галузей економіки.

5) Аналіз розподілу основних засобів та амортизації за видами економічної діяльності дозволив визначити такі пріоритетні галузі, як промисловість; операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам; транспорт і зв'язок, де зосереджені їх вагомі частки.

6) Аналіз існуючих систем обліку амортизації в країнах ЄС та в Україні показав, що наша держава адаптована до континентальної облікової системи, за якою зберігаються регулююча і контролююча державні функції щодо термінів використання основних засобів, норм та методів нарахування амортизації. Держава регулює інвестиційні процеси в економіці України шляхом змінювання амортизаційної політики, що є одним з вагомих важелів її керування.

7) Актуальним залишається процес уніфікації і подальшої адаптації національної системи бухгалтерського обліку до континентальної системи.

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

9) Тенденція переважного застосування методів економічної амортизації вказує на доцільність провести у подальшому фінансово-економічний аналіз діяльності українських підприємств і прослідкувати вплив цих методів на бухгалтерський прибуток та грошовий потік з метою ефективного відтворення ресурсів.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [52; 61—71].



РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ ТА ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Амортизаційна політика та організація обліку основних засобів на підприємствах

Процеси трансформаційних перетворень та інтеграції України у міжнародне співтовариство, перехід до ринкових умов господарювання зумовили необхідність подолання відмінностей у принципах організації, процедурах ведення обліку та підвищення якості й достовірності облікової інформації. Вагомого значення для розвитку України в умовах ринкової економіки набуває облікова політика підприємства, яка обумовлює процеси організації обліку та підвищення ефективності господарювання.

Для фіксування, обробки та групування даних з метою прийняття ефективних управлінських рішень керівник має спочатку належним чином організувати облік на підприємстві.

Облікова політика визначається законом про бухгалтерський облік [1] як сукупність принципів, методів і процедур, що застосовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Основною метою облікової політики є забезпечення власників підприємства й користувачів фінансової звітності достовірною інформацією про його фінансовий стан та результати діяльності задля прийняття ними виважених управлінських рішень.

Встановлення облікової політики на підприємстві відповідно до ст. 8 закону про бухгалтерський облік [1] належить до компетенції керівника (власника), який зобов'язаний створити умови для повного та достовірного відображення всіх господарських операцій в обліково-аналітичній системі підприємства. Повноваження керівника щодо встановлення облікової політики та організації обліку на підприємстві реалізуються на практиці шляхом вибору і затвердження в наказі про облікову політику переліку методів оцінки та облікових процедур. Наказ про облікову політику, як основний внутрішньогосподарський нормативно-правовий документ підприємства, має поєднувати загальні й специфічні принципи, методи, форми організації облікового процесу та враховувати специфіку його власної господарської діяльності.

Таким чином, обліковий процес потребує належної організації за всіма ділянками, планування його вдосконалення та розвитку задля комплексного управління підприємством з урахуванням особливостей галузі, до якої воно належить.

Вчений М. В. Кужельний у праці [72, с. 49] вказує на необхідність проведення заходів щодо вдосконалення бухгалтерського обліку на підприємстві, які мають бути відображені в наказі про облікову політику. Автор підкреслює, що у цих заходах повинні брати участь майже всі економічні та технічні служби, а не тільки бухгалтерія підприємства.

Науковець Ю. А. Верига [73, с. 10—11] розглядає сукупність принципів і методів облікової політики та виділяє обов'язкову для застосування на підприємстві її частину, яка складається з десяти елементів. Автор пов'язує кожний елемент обов'язкової частини облікової політики з нормативно-правовими джерелами, які регулюють питання організації обліку на підприємстві.

Економіст П. Житний [74, с. 7] пропонує формувати облікову політику за сімома етапами, а саме: організаційний, підготовчий, етап визначення зовнішніх умов і процесів, етап формування чинників внутрішнього середовища, етап вибору елементів облікової політики за об'єктами, етап інформаційного забезпечення, заключний етап.

Розробки вітчизняних економістів щодо положень та принципів формування облікової політики, їх основних складових наведено у працях [73—77].

Різноманітні пропозиції науковців потребують узагальнення та уніфікації процедури підготовки проекту наказу про облікову політику підприємства, визначення оптимальної кількості етапів його формування.

Виходячи з окреслених завдань, порядок формування облікової політики можна поділити на три етапи: 1) організаційний; 2) технологічний; 3) заключний.

На організаційному етапі створюється робоча група та обирається одна з чотирьох форм ведення бухгалтерського обліку. Для розроблення наказу про облікову політику підприємства бажано залучити до робочої групи всіх фахівців, які можуть провести оцінку переваг у майбутньому обраних методів та форм організації обліку, визначити терміни корисної експлуатації об'єктів основних засобів, обрати для кожної групи найбільш доцільний метод нарахування амортизації тощо.

Технологічний етап передбачає планування й розробку організаційної побудови бухгалтерії (централізована або децентралі-

зована), визначення типу організаційної структури апарату бухгалтерії (простий, лінійно-штабний, комбінований) та форми ведення облікового процесу (ручна та машинна). До ручної форми ведення бухгалтерського обліку належать спрощена, меморіально-ордерна, журнально-ордерна (повна, спрощена) тощо. До машинної форми ведення обліку належать таблично-автоматизована, діалогово-автоматизована тощо.

На технологічному етапі необхідно також організувати обліковий процес по кожній ділянці, наприклад, організувати нарахування амортизації основних засобів на етапах первинного, поточного і підсумкового обліку.

Заключний етап передбачає оформлення проекту наказу про облікову політику підприємства, представлення його керівництву підприємства для обговорення та внесення раціональних пропозицій. Після цього вносяться зміни до проекту наказу та готується його остаточний варіант, який затверджується підписом керівника підприємства.

Проведене дослідження дозволило запропонувати етапи та їх елементи, що згруповані за ознаками та мають бути враховані й затверджені в наказі про облікову політику кожного підприємства (рис. 2.1).

Під час організації облікового процесу фахівцями підприємства обираються елементи по кожному визначеному етапу. Розглянемо більш докладно основні елементи, що мають бути включені в наказ про облікову політику підприємства. До них належать:

1) Форма ведення бухгалтерського обліку, що обирається на організаційному етапі робочою групою. Для ведення обліку відповідно до п. 4 ст. 8 закону про бухгалтерський облік [1] підприємство самостійно обирає форму його організації з чотирьох дозволених варіантів.

2) Організаційна побудова бухгалтерської служби, яка визначається на технологічному етапі та впливає на розподіл усього комплексу облікових робіт між виконавцями, а за формами поділу та кооперування праці поділяється на централізовану або децентралізовану.

3) Тип організаційної структури апарату бухгалтерії — визначається на технологічному етапі. Розрізняють такі типи, як лінійний, лінійно-штабний та функціонально-комбінований.

4) Форма організації обліку — обирається на технологічному етапі та за технічними ознаками поділяється на ручну або машинну. Серед машинних форм організації облікового процесу найбільш поширеною є діалогово-автоматизована форма.

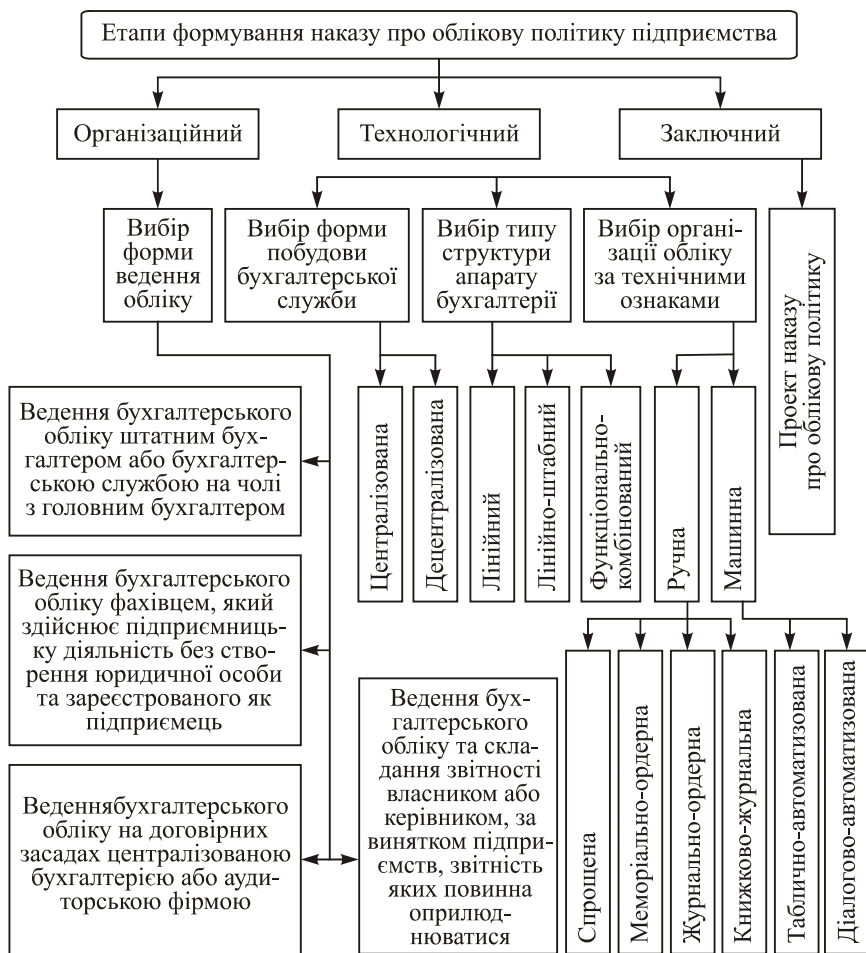


Рис. 2.1. Етапи формування наказу про облікову політику підприємства за основними ознаками

Від варіанта вирішення означених питань стосовно форм організації, обраних методик і технології ведення обліку на кожній ділянці залежить побудова всієї обліково-аналітичної системи на підприємстві.

Недоцільно включати до наказу про облікову політику методи оцінки, форми організації облікового процесу і процедури, щодо яких нормативною базою не передбачено альтернативних варіантів вибору. Облікова політика визначається на основі положень

(стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів, що регулюють питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Процедура організації обліку основних засобів передбачає обов'язкове визначення **амортизаційної політики** як складової облікової політики підприємства. Гармонійне поєднання інструментів управління амортизаційною політикою — це цілеспрямована робота багатьох служб підприємства. Тому підготовка та прийняття обґрунтованих управлінських рішень вимагає з'ясування й розгляду основних методологічних аспектів організації амортизаційної політики, здійснення оцінки та вибору із сукупності альтернативних методів нарахування амортизації основних засобів оптимального методу.

Науковець А. П. Грінько у праці [77] розглядає взаємозв'язок облікової політики стосовно основних засобів та їх податкового планування, обґрунтовує застосування відповідних методів нарахування амортизації та визначає перспективи їх використання підприємством.

На необхідність подальшого вдосконалення амортизаційної політики в Україні вказує А. Е. Фукс у праці [78]. Автор провів критичний аналіз ставлення до нової системи амортизації з боку науковців і керівників підприємств, і цей аналіз чинної системи амортизації виявив певні переваги та недоліки системи амортизації, які містяться в стандарті бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [8].

Економіст О. В. Бондар розглядає амортизаційну політику підприємства як складову частину загальнодержавної політики та вказує на міцний зв'язок з податковою політикою [79, с. 39]. Такий зв'язок, вважає автор, дозволяє підприємству впливати на розмір прибутку.

Концептуальний підхід до формування амортизаційної політики, який допоможе об'єднати інтереси як окремих підприємств, так і держави, визначає П. Житний у праці [80]. Зокрема, автор пропонує розподіляти суми амортизації на постійну (нормативну) і змінну частини. Змінну частину автор називає комерційною амортизацією та вважає її негативним явищем в економіці, не пов'язаним із функціонуванням засобів праці. Для ослаблення впливу змінної частини амортизації автор пропонує її оподатковувати.

Слід зазначити, що управління розміром нарахованої амортизації відбувається в різних економіко-правових системах. На рівні держави управління здійснюється в податковій системі, а на

рівні підприємства — в обліково-аналітичній системі. Таким чином, існування в Україні двох економіко-правових систем вимагає від підприємства досконалого володіння інструментами управління амортизацією (підрозділ 1.3).

Огляд економічної літератури [78—80] показав, що аспекти формування амортизаційної політики в сучасних умовах господарювання займають чільне місце серед питань організації та вдосконалення облікового процесу на підприємстві.

Питанням амортизаційної політики на рівні держави та підприємства приділено також увагу у працях [81—87] авторів І. А. Білик, М. А. Борисенко, О. Євсєєва та ін.). Однак ще й досі потребують обґрунтування й розробки конкретних рекомендацій проблеми, пов'язані з теоретичними аспектами організації амортизаційної політики на підприємстві.

Визначимо зміст амортизаційної політики та основні розділи підготовки відповідного наказу задля ефективної організації обліку основних засобів на підприємстві й формування повної вірогідної інформації для користувачів.

Дослідження показало, що категорія **«амортизаційна політика підприємства»** включає планування, нарахування та використання амортизації. Зміст амортизаційної політики підприємства складає сукупність економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації [88, с. 102].

Амортизаційна політика підприємства має такі складові:

1) встановлення вартісної ознаки необоротних матеріальних активів, яка поділяє ці активи на дорогоцінні (основні засоби) та малоцінні;

2) визначення методу нарахування амортизації по кожній групі основних засобів (амортизація основних засобів нараховується щомісяця одним із п'яти методів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» або з використанням методів і норм, передбачених податковим законодавством);

3) встановлення терміну експлуатації по кожному об'єкту основних засобів та визначення ліквідаційної вартості, згідно з переліком до наказу про облікову політику підприємства;

4) визначення способу нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (50 або 100 % їх первісної вартості на момент передавання їх в експлуатацію, а решту 50 % — при списанні об'єктів з балансу за непридатністю);

5) визначення переоціненої (зменшеної або відновленої) вартості основних засобів.

Амортизаційну політику підприємства визначає прийняття виважених управлінських рішень щодо вибору методу нарахування амортизації, організації обліку основних засобів, контролю та планування напрямів використання накопиченої амортизації. Рациональне застосування амортизаційної політики на підприємстві є важливою ланкою його фінансового управління, що дозволяє керівництву розширити виробництво чи створити новий напрям бізнесу.

Організацію бухгалтерського обліку на підприємствах, на думку вчених В. В. Сопко, О. В. Сопко [89, с. 218], можна визначити як систему методів, способів та заходів, що сприяють процесу оптимального функціонування та подальшого розвитку підприємства.

На будь-якому підприємстві обліковий процес як технологічна сукупність складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового [76, с. 37—39]. Кожний етап створюється з таких основних об'єктів організації облікового процесу, як облікові номенклатури; носії облікової інформації (форми первинних документів); технологія облікового процесу; забезпечення облікового процесу носіями інформації, технічними засобами тощо.

Наведений порядок формування облікової політики є лише першочерговим, оскільки необхідно організувати господарську діяльність підприємства по кожній окремій ділянці обліку (основні засоби, нематеріальні активи тощо) із застосуванням певних методик. Зокрема:

- 1) на етапі первинного обліку формують ґрунтовний перелік відібраних облікових номенклатур і форм первинних документів, за якими бажано навести короткі рекомендації щодо їх призначення, порядку складання й використання, скомпонувати альбом форм первинних документів тощо;

- 2) на етапі поточного обліку складають переліки облікових номенклатур, реєстри, графіки документообігу, зведені графіки документообігу, альбоми форм поточного обліку тощо;

- 3) на етапі підсумкового обліку складають баланс періоду (для цього використовують оборотну, оборотно-сальдову відомість тощо).

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом господарської діяльності конкретного господарства, вимогами управління і потребами в інформації, контролі та оцінюванні діяльності на підставі аналізу.

Організація обліку основних засобів здійснюється, як правило, централізовано в бухгалтерії підприємства.

Організацію облікового процесу щодо нарахування амортизації основних засобів на етапі первинного обліку необхідно розпочинати з вибору облікових номенклатур та складання їх переліку. Таким чином, необхідно скласти перелік економічної інформації, який визначає показники для нарахування амортизації основних засобів та форми їх функціонування. Цю інформацію відображають у наказі про облікову політику підприємства.

Організацію обліку основних засобів на первинному етапі досліджено за двома видами робіт та запропоновано:

1. Перелік облікових номенклатур первинного обліку.
2. Перелік носіїв облікової інформації (форм первинних документів).

Організацію обліку основних засобів на підприємстві починають з вивчення складу облікових номенклатур, на які впливають системи внутрішньої та зовнішньої звітностей.

Нами запропоновано перелік даних, які мають бути зафіксовані в первинних документах (облікових номенклатурах) для ведення обліку основних засобів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**ПЕРЕЛІК ОБЛІКОВИХ НОМЕНКЛАТУР НА ЕТАПІ ПЕРВИННОГО
ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

(назва ділянки обліку)

№ з/п	Характеристика економічної інформації, яка необхідна для організації обліку	Призначення інформації (для чого потрібні дані)	Вимірники вартісн., грн	У яких носіях інформації фіксуються
1	Первісна вартість об'єкта основного засобу	Для обліку основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби»	+	Банківська виписка за субрахунками 311, 312; статутні документи; чек касовий, товарний, прибуткова накладна
2	Метод нарахованої амортизації щодо кожної групи основних засобів	Для розрахунку норми нарахування амортизації	+	Наказ про облікову політику підприємства та додаток до нього з переліком основних засобів за групами зі встановленням методів нарахування амортизації, терміну експлуатації та ліквідаційної вартості щодо кожного об'єкта основних засобів

Закінчення табл. 2.1

№ з/п	Характеристика економічної інформації, яка необхідна для організації обліку	Призначення інформації (для чого потрібні дані)	Вимірники вартісн., грн	У яких носіях інформації фіксуються
3	Термін корисного використання основних засобів	Для розрахунку норми нарахування амортизації	+	Те саме
4	Ліквідаційна вартість об'єкта основного засобу	Для розрахунку норми нарахування амортизації	+	Те саме
5	Податкові норми амортизації за групами основних фондів	Для ведення аналітичного обліку об'єктів основних засобів	+	Наказ про облікову політику підприємства та додаток до нього, де визначено застосування методів нарахування амортизації основних засобів за податковими нормами і методом
6	Дата введення основних засобів у експлуатацію	Для нарахування амортизації з певного місяця (дати)	—	Розпорядчий документ керівника підприємства (структурного підрозділу) про передачу об'єкта в експлуатацію: розпорядження; наказ; акт; службова записка
7	Реєстрація основних засобів за місцями їх знаходження (експлуатації) тощо	Групування об'єктів основних засобів за місцями їх знаходження та за матеріально-відповідальними особами з метою ведення обліку	+	Розпорядчий документ керівника підприємства про передачу об'єкта основних засобів у експлуатацію в цех (відділ) та закріплення їх за матеріально-відповідальними особами

Після визначення облікової номенклатури слід перейти до вибору носіїв облікової інформації, тобто складання переліку всіх форм первинних документів, у яких має бути зафіксована інформація, необхідна для організації обліку основних засобів та нарахування амортизації по кожному об'єкту.

Нами запропоновано перелік носіїв інформації, зокрема типових форм первинних документів, які необхідно використати для організації облікового процесу основних засобів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**ПЕРЕЛІК ФОРМ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ
З ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

(назва ділянки обліку)

№ з/п	Назва форми первинного документа	Первинний документ (типова форма)	Призначення первинного документа
1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	№ ОЗ-1	Оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, введення їх в експлуатацію
2	Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів	№ ОЗ-2	Оформлення приймання-здавання основних засобів з ремонту, реконструкції та модернізації
3	Акт на списання основних засобів	№ ОЗ-3	Оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) у разі повного або часткового їх списання
4	Інвентарна картка обліку основних засобів	№ ОЗ-6	Облік усіх видів основних засобів, а також груповий облік однотипних об'єктів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці, та таких, що мають те саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість
5	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	№ ОЗ-7	Ресстрація інвентарних карток обліку основних засобів
6	Картка обліку руху основних засобів	№ ОЗ-8	Ресстрація основних засобів за класифікаційними групами
7	Інвентарний список основних засобів	№ ОЗ-9	Ресстрація основних засобів за місцем їх знаходження, експлуатації
8	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)	№ ОЗ-15	Застосовується будівельними організаціями для визначення суми амортизації основних засобів, що підлягають нарахуванню у звітному місяці

Вимоги до оформлення підприємствами первинних документів з господарських операцій, які необхідні для організації обліку основних засобів, наведено у п. 5 наказу Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів» [90]. Однак у цьому документі немає переліку форм первинних документів, якими треба користуватися. У рамках державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики було затверджено наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [91]. Тому підприємствам пропонується для обліку основних засобів використовувати типові форми, затверджені саме цим наказом.

Стисло охарактеризуємо процес організації обліку основних засобів на поточному етапі. Для цілей організації обліку основних засобів на поточному етапі першочергове значення має класифікація їх згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [8]. Усі основні засоби підприємства класифікують за дев'ятьма групами, які нами були структуровані у підрозділі 1.1.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби» та Інструкції [92] аналітичний облік основних засобів ведеться окремо по кожному об'єкту.

Аналітичний облік основних засобів у розрізі груп, визначених п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби», В. Пархоменко [93, с. 3] пропонує здійснювати з використанням Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів ДК 013-97» [94].

Слід зазначити, що Класифікатор передбачає поділ основних фондів лише на три групи, що не відповідає жодній з регламентованих класифікацій, тобто ні встановленій згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [8], ні законом про прибуток [2]. Так, зокрема, група 2 Класифікатора передбачає об'єднання основних фондів, віднесених згідно з законом про прибуток до груп 2 і 4, тощо. Також сутність термінів «основні засоби» та «основні фонди» суттєво відрізняється. Зокрема, термін «основні засоби» використовується в обліково-аналітичній системі та розглядається як сукупність матеріальних об'єктів, коли кожний об'єкт можна ідентифікувати. Навпаки, термін «основні фонди» застосовується в податковій системі, яка не передбачає їх обов'язкової пооб'єктної ідентифікації на підприємстві.

За передачі об'єкта в експлуатацію в наказі про облікову політику вказується термін його використання, метод амортизації та ліквідаційна вартість. Амортизаційна політика як складова облікової політики підприємства суттєво впливає на результати його господарської діяльності.

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

До бухгалтерських документів висувають такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами, складання звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність тощо. На вид матеріальних носіїв документів впливає подання первинних даних автоматичним або ручним способами тощо. Крім того, інформація, що відображується в цих документах, має бути повною, об'єктивною, достовірною, своєчасною.

До переходу України на національні стандарти бухгалтерського обліку процес накопичення амортизації основних засобів був налагоджений шляхом безумовного вилучення у суб'єктів господарювання нарахованої амортизації, формуванням на підприємстві відповідного амортизаційного фонду та централізацією коштів цього фонду на рахунках у банку. Таким чином, накопичення коштів у амортизаційному фонді було найважливішою умовою здійснення інвестиційного процесу в умовах планової системи управління економікою. Дослідження показало, що створення амортизаційного фонду базувалося на кореспонденції двох пасивних фондових рахунків «Фонди спеціального призначення» і «Амортизаційний фонд». Однак зараз застосовування терміна «амортизаційний фонд» є невиправданим, тому що виникає питання, за рахунок якого джерела він буде створений.

У сучасних економічних умовах кореспонденцію рахунків встановлює Міністерство фінансів України. Зокрема, у діючому Плані рахунків для нарахування амортизації відсутній рахунок «Амортизаційний фонд», тобто концептуально не передбачається створення фонду і наповнення його реальними коштами [95, с. 360].

Економічний зміст бухгалтерського проведення для нарахування амортизації, наприклад за даними комунального підприємства УЖГ «Печерськжитло», наведено в табл. 2.3.

Нині облік амортизації спрощено і для її нарахування потрібно використати два проведення. Тому мова йде про нарахування та використання нарахованої амортизації за певними напрямками, зокрема на придбання основних засобів і нематеріальних активів тощо, а не про створення «амортизаційного фонду».

Таблиця 2.3

ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ

№ з/п	Зміст операцій	Д ^Т	К ^Т	Сума, грн
1	Нараховано річний знос (амортизація) тротуарно-прибиральної машини, використаної для надання послуг населенню Печерського району	23	131	1800
2	Відображено збільшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» на суму нарахованої амортизації	—	09	1800

Слід зазначити, що організація облікового процесу використання сум нарахованої амортизації основних засобів для здійснення капітальних інвестицій законодавством не врегульована. Враховуючи необхідність посилення контролю з боку держави і підприємства й уніфікації відображення процесу нарахування та використання амортизації за різними напрямками, автором розроблена і запропонована річна відомість нарахування і використання сум накопиченої амортизації та рекомендації щодо її застосування.

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

1) відображати дані та аналізувати розміри нарахованої амортизації;

2) контролювати напрямки використання накопиченої амортизації;

3) заповнювати розділ XIII Приміток до річної фінансової звітності «Використання амортизаційних нарахувань» (далі по тексту Примітки), що містить повний аналіз використаних сум амортизації за напрямками та забезпечує прозорість і вірогідність фінансової звітності.

У запропоновану відомість нарахування та використання амортизації (далі по тексту Відомість) щомісяця потрапляє сума нарахованої амортизації, яка складається з нарахованої амортизації основних засобів і нематеріальних активів. Ця інформація формується на субрахунках 131 «Знос основних засобів» і 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» та надходить за звітний період у графу 4 Відомості (додаток Б). Річна сума нарахованої амортизації узагальнюється у рядку «Разом» Відомості та

використовується при заповненні рядка 1300 розділу XIII «Використання амортизаційних нарахувань» Приміток.

Необхідно, щоб фахівець з обліку реагував на спірні питання у законодавстві та залучався до обговорення й обґрунтування доцільності вибору методу нарахування амортизації при підготовці відповідного наказу.

Враховуючи викладене, амортизаційну політику як складову облікової політики пропонується **формувати за п'ятьма етапами**. На першому — здійснювати *аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів управління* амортизаційною політикою підприємства, до яких належать вартість основних засобів, термін функціонування і метод нарахування амортизації. Підприємства самостійно визначають ціновий критерій вартості основного засобу, що амортизується, термін його функціонування та обирають один із шести методів нарахування амортизації. На другому етапі слід визначати короткострокові та довгострокові *цілі амортизаційної політики*. Тут бажано відповісти на такі запитання: як планується використовувати придбаний основний засіб, з якою інтенсивністю; для яких видів робіт він призначений; який фінансовий результат планує отримати підприємство у майбутньому (кварталі, півріччі, році тощо). Так, при встановленні терміну корисного використання необхідно врахувати очікувані потужність та продуктивність об'єкта, фізичний і моральний знос, правові або аналогічні обмеження щодо його експлуатації. На третьому етапі фахівці мають аналізувати сукупність загальноприйнятих методів нарахування амортизації задля оцінювання та прийняття виваженого управлінського рішення щодо *вибору оптимального методу нарахування амортизації*. Четвертий етап передбачає *впровадження амортизаційної політики* та заповнення відомості нарахування та використання амортизації (частина нарахування амортизації). На п'ятому — здійснюється *контроль ефективності використання амортизації* за напрямками, який проводять за допомогою тієї самої відомості (додаток Б).

Запропоновані рекомендації щодо організації обліку основних засобів на підприємстві дозволяють спростити й уніфікувати обліковий процес, суттєво скоротити трудові витрати бухгалтера та сформувати єдину інформаційну базу для здійснення контролю й управління процесом нарахування та використання амортизації на підприємстві.

У подальшому з'ясуємо сутність методів нарахування амортизації основних засобів і визначимо вплив кожного методу на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства,

розглянемо практичні аспекти вибору показників, які визначаються у наказі про облікову політику підприємства.

2.2. Методи нарахування амортизації в економіко-математичному аспекті

Трансформація економіко-правового середовища України та наближення вітчизняної обліково-аналітичної системи до міжнародної континентальної облікової системи сприяли уніфікації показників фінансової звітності та зумовили необхідність подолання відмінностей у принципах організації, процедурах ведення обліку, підвищення якості та достовірності облікової інформації. Однак паралельне існування податкової та обліково-аналітичної систем ускладнює реальне ведення обліку на підприємстві й оцінювання його фінансово-господарської діяльності.

Саме тому в умовах ринкового середовища важливе значення для підприємства матиме кваліфікація і практичні навички обліковців вищої ланки, їх уміння запропонувати керівнику обґрунтовані та виважені рішення, які визначатимуть напрям подальшої економічної діяльності підприємства. Так, професійне володіння фахівцями інструментами амортизаційної політики, принципами та процедурами підготовки проекту наказу про облікову політику, методикою проведення оцінки впливу обраних методів нарахування амортизації на основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства визначатиме його конкурентні переваги на ринку й сприятиме ефективному відтворенню основних засобів.

Економіст В. В. Костенко у праці [96] розглянув недоліки та переваги існуючої системи нарахування амортизації, визначив проблему оцінки основних фондів, тобто грошового виразу її вартості, і зазначив, що амортизаційна політика привела до перетворення амортизації на податкову знижку. Таким чином, на його думку, амортизація більше не є складовою частиною витрат виробництва або збагачення. Також автор надав пропозиції щодо вдосконалення обліку основних фондів стосовно приведення визначення основних фондів у Інструкції і класифікаторі у відповідність з їх економічною природою.

Деякими авторами [97, с. 208—209] пропонується оподатковувати майно підприємства, що залишається в експлуатації після повного погашення його вартості, тобто припинення нарахування амортизації. Така зміна амортизаційної політики стимулюватиме

відновлення основних засобів завдяки реальному визначенню підприємствами термінів їх корисного використання.

Науковець Н. Г. Виговська у праці [98] запропонувала науково-обґрунтовані рекомендації та пропозиції щодо вдосконалення методики визначення зносу, виділила напрями вдосконалення обліку амортизації основних засобів і нематеріальних активів.

Як відомо, підприємства, керуючись п.п. 23, 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8], самостійно визначають амортизаційну політику. Однак актуальним залишається поглиблене дослідження показників та чинників, які впливають на здійснення раціонального вибору підприємством методу амортизації та терміну корисного використання об'єктів основних засобів з урахуванням очікуваного зиску від використання цих об'єктів.

На рис. 2.2 наведено показники, які встановлює керівник підприємства наказом про облікову політику. Це термін корисного використання та всі чинники, які необхідно врахувати при його визначенні; ліквідаційна вартість; ціновий критерій для віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних чи дорогоцінних. Ці показники обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічної користі від використання основного засобу (інструменти амортизаційної політики підприємства було розглянуто у підрозділі 1.3).

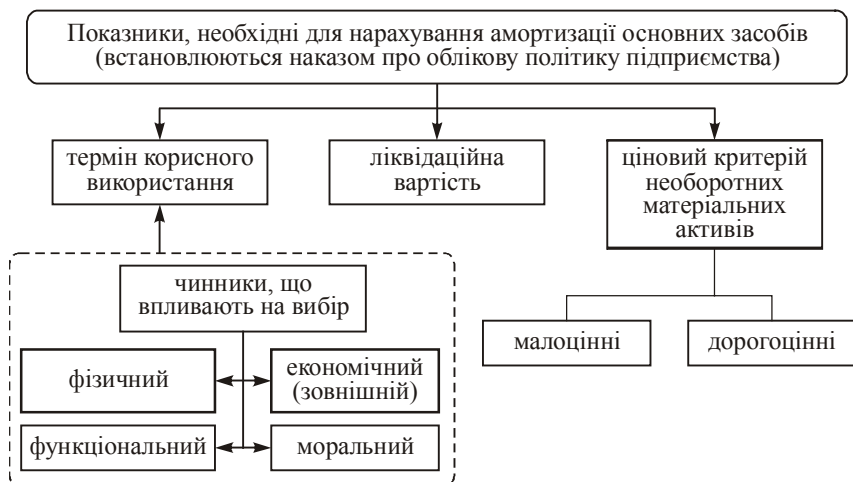


Рис. 2.2. Показники, необхідні для нарахування амортизації основних засобів, що встановлюються наказом про облікову політику підприємства

Керівнику підприємства при встановленні терміну корисного використання кожного об'єкта основних засобів необхідно врахувати очікувані потужність та продуктивність об'єкта, фізичний та моральний знос, правові або аналогічні обмеження щодо його експлуатації.

Термін визначають також виходячи з корисності об'єкта основних засобів. Тому для конкретного об'єкта він може бути і коротший, ніж нормативний (технічний) термін експлуатації. Дуже важливим є питання раціонального визначення тривалості амортизаційного періоду (доцільного терміну використання) конкретних видів основних засобів з урахуванням багатьох чинників, зокрема: загальної фізичної довговічності й економічності, капітального ремонту основних засобів, умов їх експлуатації, часу настання техніко-економічного старіння, можливих темпів оновлення, доцільності застосування методу прискореної амортизації тощо. Підприємство має врахувати й гроші, які можна одержати від реалізації (ліквідації) необоротного активу після закінчення терміну його експлуатації, тобто ліквідаційну вартість.

У наказі про облікову політику керівник підприємства також встановлює ціновий критерій для віднесення матеріальних необоротних активів до малоцінних чи дорогоцінних. Тобто керівник затверджує розмір вартості активу, залежно від якого необоротний матеріальний актив буде віднесений до групи основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів. Облік основних засобів (дорогоцінних необоротних матеріальних активів) ведеться на рахунок 10 «Основні засоби»; облік малоцінних необоротних матеріальних активів ведеться на рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Згідно з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] визначено методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. Так, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується щомісяця за вибором:

- 1) У першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 % вартості, що амортизується.
- 2) У розмірі 50 % вартості, що амортизується в перший місяць використання, а решта 50 % — у місяці їх вилучення з активів.
- 3) Прямолінійним методом.
- 4) Виробничим методом.

Більш докладно облік інших необоротних матеріальних активів розглянуто авторами Р. Назарбаєвою, А. Твердомед, Л. Шевченковою та ін. у працях [99—101].

У П(С)БО 7 «Основні засоби» визначено перелік методів, за якими може здійснюватися щомісяця нарахування економічної аморти-

зації основних засобів, тобто дорогоцінних необоротних матеріальних активів, а саме: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Підприємство може застосовувати також норми і методи, передбачені податковим законодавством.

У підрозділі 1.1 зазначалося, що на відміну від П(С)БО 7 міжнародний стандарт МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Єдиною вимогою є те, що метод нарахування амортизації має переслідувати одну загальну мету: забезпечення систематичного та раціонального розподілу купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням амортизації протягом усіх майбутніх періодів його корисного використання. Однак кожний метод передбачає визнання витратами відповідного поточного періоду різних частин амортизаційної вартості, яка підлягає розподілу.

На думку авторів [102, с. 32], надання прав підприємствам обирати системи податкової чи економічної амортизації не має аналогів у світовій практиці. Вони проаналізували комплекс умов, які супроводжують амортизацію, зокрема: тривалість амортизаційного періоду, економічно раціональний термін служби основного засобу, порядок переоцінки його вартості. Сукупність перелічених елементів утворює систему амортизації, яка ґрунтується на будь-якому з чинних методів економічної амортизації та за певних умов може виявитися прискореною, не прискореною або уповільненою. Зокрема, у разі встановлення підприємством занижених термінів корисного використання основних засобів усі методи економічної амортизації стають прискореними.

Автори С. Ф. Голов і В. М. Костюченко у праці [50, с. 128] запропонували розглянути перелік методів амортизації основних засобів, вибір яких вони обумовили, посилаючись на МСБО 16. Ці методи вони класифікували за часом використання, кількістю одиниць, та проілюстрували їх на прикладах.

Оскільки МСБО 16 не дає вичерпного переліку методів амортизації, у дослідженні пропонується трансформована класифікація, в якій ураховані сукупності методів амортизації основних засобів за часом використання (методи рівномірної і прискореної амортизації) та кількістю одиниць (виробничий), які рекомендовано застосовувати в Україні (рис. 2.3).

Дослідження показало, що всі зазначені сукупності методів економічної амортизації основних засобів добре класифікуються за напрямками пропорційного та прискореного нарахування (рис. 2.4).

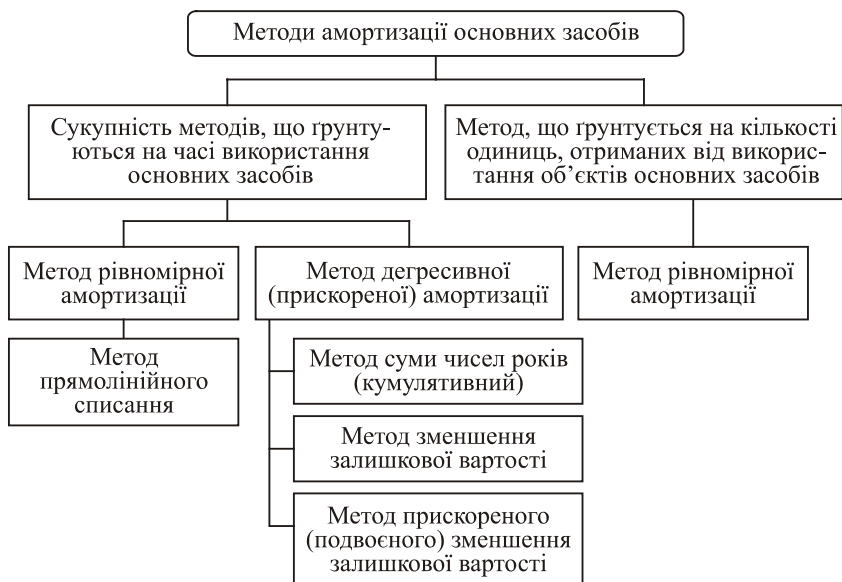


Рис. 2.3. Класифікація методів економічної амортизації основних засобів за часом використання та кількістю одиниць

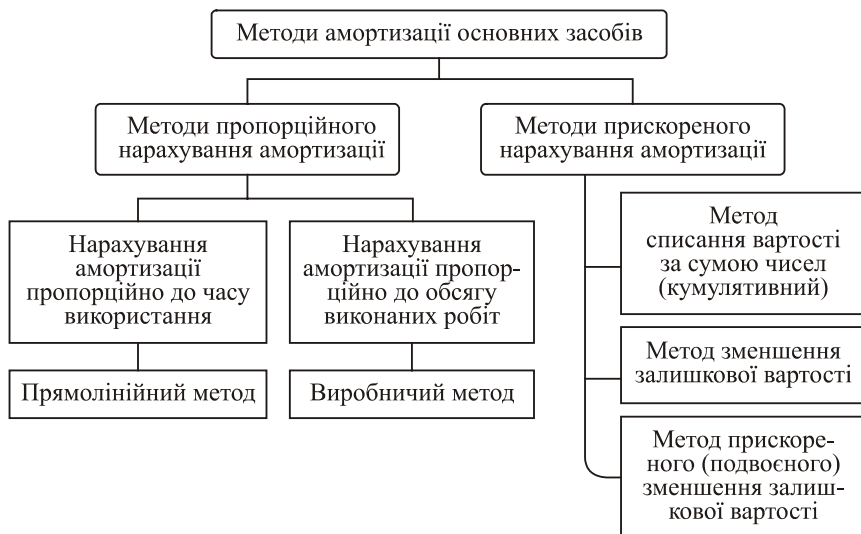


Рис. 2.4. Класифікація методів економічної амортизації основних засобів за напрямками пропорційного та прискореного нарахування

В. М. Пархоменко у праці [103, с. 63] зазначив, що методи нарахування економічної амортизації (виробничий і метод залишкової вартості) частково збігаються з методами нарахування податкової амортизації, але загалом між економічною та податковою амортизаціями існують суттєві розбіжності.

Дослідження показало, що застосування виключно податкового методу обчислення амортизації для бухгалтерських цілей не дасть очікуваного ефекту об'єднання податкових інтересів з економічними та не ліквідує потреби у здійсненні двох паралельних видів обліку, тому що бухгалтерська і податкова бази для визначення амортизації відрізнятимуться. А це означає, що відрізнятимуться і суми амортизації. Річ у тому, що який би метод нарахування амортизації ми не обрали, облік основних засобів насправді залишається один — бухгалтерський, а те, що вимагає ДПАУ, — це вже не облік, а розрахунок з кількох арифметичних дій, який може вміститися навіть на одному аркуші, у крайньому разі — на чотирьох (за кількістю груп основних фондів). Необхідно зазначити, що у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] використовують термін «основні засоби», а для цілей податкового регламенту згідно з законом про прибуток [2] використовують термін «основні фонди». Тому суб'єкти господарювання, виконуючи вимоги директив Мінфіну та ДПАУ, змушені користуватися різною термінологією, вести одночасно бухгалтерський облік нарахування амортизації і складати окремо фінансову та податкову звітність, що суттєво ускладнює роботу бухгалтерії і вимагає значних затрат часу. Отже, процедура нарахування амортизації основних засобів потребує більш детального дослідження з метою уніфікації механізмів обліку та звітності, а також розроблення узагальнюючої методики, яка б дозволила суб'єкту господарювання прийняти оптимальне управлінське рішення, обрати раціональний метод амортизації та організувати ефективний облік основних засобів.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації стосовно методів нарахування амортизації нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій у нематеріальні активи регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [104]. Цим положенням визначено, що підприємство самостійно обирає метод нарахування амортизації, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод при застосуванні відповідних методів нарахування амортизації згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [8].

Дослідження довело необхідність проаналізувати всі методи нарахування амортизації, які можуть використовувати українські

підприємства згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [8], та визначити їх переваги й недоліки. Методи нарахування економічної амортизації доцільно розглянути відповідно до класифікації (рис. 2.4).

Пропорційне нарахування амортизації основних засобів згідно із запропонованою класифікацією може здійснюватися за методами нарахування амортизації пропорційно до часу їх використання та обсягу виконаних робіт.

Нарахування амортизації пропорційно до часу використання основного засобу

Нарахування амортизації (зносу) методом прямолінійного і рівномірного списання пропорційно до часу використання основного засобу (рівномірна амортизація) досягається переважно за допомогою методу прямолінійного списання.

При використанні методу прямолінійного списання вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації.

Сутність рівномірного методу полягає в тому, що витратами поточного періоду визнається завжди однакова частина купівельної вартості активу (за вирахуванням визначеної ліквідаційної вартості) впродовж усього визначеного терміну корисного використання цього активу.

Нарахування амортизації методом прямолінійного і рівномірного списання пропорційно до часу використання пропонується здійснювати за такою формулою:

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

де різниця між первісною та ліквідаційною вартостями становить амортизаційну вартість.

Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зручне зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації.

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

За використання даного методу сума щорічної амортизації (зносу) залишається завжди постійною, тому визначена таким чином сума амортизації (зносу) часто має назву фіксованих ви-

трат. Балансова вартість активу зменшується з року в рік на таку ж суму.

Цей метод — простий, раціональний, систематичний, тобто логічний, стабільний, послідовний. Його використання особливо доцільне, коли ступінь експлуатації активу в кожному обліковому періоді залишається незмінним. Він передбачає майже рівномірний спад економічної корисності активу з року в рік. Через це його використовують на практиці найчастіше з усіх існуючих методів економічної амортизації.

Нарахування амортизації пропорційно до обсягу виконаних робіт

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

Цей метод застосовується, коли можна ідентифікувати основні засоби, за допомогою яких був виконаний обсяг продукції (робіт, послуг).

Нарахування амортизації методом рівномірного (прямолінійного) списання пропорційно до обсягу виконаних робіт доцільно здійснювати за такими формулами:

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

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

Сума амортизації (зносу) визнається витратами поточного періоду. Сума нарахованої амортизації та балансова вартість за цим методом змінюються порівняно з минулим періодом прямо пропорційно до кількості вироблених одиниць продукції (обсягу виконаних робіт). При використанні цього методу суму амортизації (зносу), яку визнають витратами поточного періоду, часто називають змінними витратами.

Перевагами цього методу є простота, раціональність та систематичність. Він забезпечує також кращий рівень узгодженості суми амортизації (зносу), яка визнається витратами поточного періоду, з отриманими доходами у випадку, коли використання відповідного активу не однакове у різні періоди.

Однак, незважаючи на методичні та періодичні переваги, цей метод не набув широкого використання, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Недоліки методу — його порівняна трудомісткість і обмеженість у застосуванні.

Метод нарахування амортизації пропорційно до випуску виробленої продукції (обсягу виконаних робіт) інколи також називають методом одиниць виробленої продукції. В основу цього методу покладено припущення, що фактично отриманий дохід від експлуатації відповідного активу в кожному обліковому періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції, вироблених за його участю у цих облікових періодах. Проведений у підрозділі 1.3 аналіз щодо застосування підприємствами України методів економічної амортизації показав, що невелика частка (3 %) використовує виробничий метод, а проведене анкетування виявило, що тільки 2 % підприємств використовує цей метод на практиці. Бухгалтери опитаних підприємств вважають, що на такий вид обладнання, як верстат, амортизацію слід нараховувати в облікових цілях пропорційно до одиниць виробленої на ньому продукції у кожному обліковому періоді (на основі попередньо визначеного загального випуску продукції), а не просто пропорційно до часу з початку експлуатації (як передбачає рівномірний метод). Такий підхід доцільний, тому що більшість виробничих активів беруть участь у створенні доходу (та відповідно зношуються) тільки тоді, коли вони використовуються у виробництві, а не просто з часом. Таким чином щодо експлуатації транспортних засобів, мабуть, кращого методу нарахування амортизації і не слід шукати, оскільки кожен автомобіль має спідометр. Щодо верстатів, які працюють у цехах, то тут у кожному окремому випадку можливі різні рішення, бо кількість виготовленої продукції, як правило, не можна віднести до якогось конкретного верстата, оскільки у технологічному процесі виготовлення продукції задіяні кілька видів обладнання. Отже, можливі випадки, коли на вартість виробничого обладнання, що використовується у цехах, краще нараховувати амортизацію за методом, залежно від часу експлуатації, а не від обсягів виробництва.

Метод нарахування амортизації (зносу) пропорційно до випуску продукції краще використовувати тоді, коли щодо активу, на який нараховується амортизація, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції (виконаних робіт). Використання цього методу також доцільне, коли економічна корисність того чи іншого активу зменшується скоріше через експлуатацію на виробництві, ніж просто через плин часу.

Прискорене нарахування амортизації означає особливий порядок визначення суми амортизації (зносу), яка визнається витратами поточного облікового періоду. Цей порядок передбачає нарахування найбільшої суми амортизації на початковому етапі експлуатації активу та зменшення цієї суми від періоду до періоду впродовж загального терміну корисного використання. Власник, який зацікавлений у впровадженні у виробництво науково-технічних досягнень та швидкому поновленні основних засобів, має право самостійно застосовувати прискорені методи амортизації основних засобів. Згідно із запропонованою класифікацією (рис. 2.4), до них належать методи списання вартості за сумою чисел (кумулятивний), зменшення залишкової вартості та подвоєного зменшення залишкової вартості.

Сутність методів прискореного нарахування амортизації полягає в тому, що без скорочення встановлених нормативних термінів служби основних засобів підприємствам дозволяється проводити амортизаційні відрахування в підвищених розмірах.

Метод списання вартості за сумою чисел (кумулятивний)

Метод списання вартості за сумою чисел (кумулятивний) як метод нарахування амортизації застосовується з використанням коефіцієнта, у чисельнику якого знаходиться різниця між терміном використання основного засобу і роком експлуатації у зворотному порядку, а в знаменнику — сума чисел років терміну використання. Потім цей коефіцієнт помножується на амортизаційну вартість.

Отже, нарахування амортизації методом списання вартості за сумою чисел пропонується здійснювати за такою формулою:

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

де C — сума чисел років.

Сума чисел років визначається за формулою кумулятивного числа:

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

де T — термін експлуатації (кількість років використання основних засобів).

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

Перевагами методу списання вартості за сумою чисел (кумулятивного), порівняно з рівномірним методом, є нарахування більшої суми амортизації (зносу) першого року експлуатації активу та рівномірне зменшення цієї суми впродовж наступних облікових періодів. Однак загальна сума амортизації (зносу), нарахованої протягом усього терміну корисного використання машини, однакова за обох методів (прямолінійного та кумулятивного).

Недоліки методу полягають у тому, що він не завжди відповідає принципу узгодженості. Сума амортизації (зносу), що визначена за цим методом та визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується ні з фактичним використанням активу, ні з обсягом виробленої продукції, а отже, і з отриманими від експлуатації активу доходами. За таких обставин відповідність цього методу принципу узгодженості досить сумнівна.

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

Метод зменшення залишкової вартості

Існують види довгострокових активів, які вже на ранній стадії використання втрачають більшу частину своєї вартості, наприклад автомобіль. Іноді також висловлюється думка, що на активи на ранній стадії використання потрібно значно менше витрат на утримання і експлуатацію, ніж потім, коли вони зношені. Тому зручніше нараховувати амортизацію за методом зменшення залишкової вартості, оскільки сума амортизації та витрати на утримання доповнюють один одного.

Метод зменшення залишкової вартості передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням залишкової (первісної) вартості об'єкта основних засобів на початок звітної періоду на постійну річну норму амортизації за формулою, що пропонується:

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

Норма амортизації розраховується за формулою:

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

Використання методу зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації припускає наявність ліквідаційної вартості амортизованого об'єкта основних засобів. У протилежному випадку об'єкт основних засобів буде цілком «амортизований» протягом одного року.

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

Недоліком методу є відповідна прискорена норма нарахування амортизації, що визначається суб'єктивно в облікових цілях, і в результаті може виникнути ситуація, коли прогноз відносно експлуатації необоротного активу був визначений неправильно. Тоді за допомогою цього активу не буде вироблятися запланований обсяг продукції. У такому випадку витрати звітної періоду будуть завищені і не узгоджуватимуться з доходами.

Метод зменшення залишкової вартості, як і всі прискорені методи нарахування амортизації, економічно більш вигідний для прибуткового підприємства впродовж перших років експлуатації об'єкта, ніж пропорційні. Це пов'язано з тим, що прискорені методи дозволяють нараховувати більшу суму амортизації порівняно з пропорційними методами і тим самим позитивно впливають на процес заміни й оновлення основних засобів. Ці методи найкращим чином враховують моральний і фізичний знос. Різновидом розглянутого методу є метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості

На практиці існують кілька різновидів методу зменшення залишкової вартості. Один з них у своїй основі має прискорену норму нарахування амортизації порівняно з нормою, визначеною рівномірним методом. Норма нарахування амортизації при використанні методу прискореного зменшення залишкової вартості розраховується у дві дії:

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

2) Розрахована норма множиться на додаткову прискорену норму.

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

Нарахування амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості пропонується здійснювати за такою формулою:

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

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

$$\begin{aligned} \text{Річна норма амортизації} &= \\ &= \frac{\text{Річна норма амортизації за рівномірним методом}}{\text{за рівномірним методом}} \times \frac{\text{Додаткова норма нарахування амортизації}}{\text{нарахування амортизації}} \end{aligned} \quad (2.9)$$

Даний метод нарахування амортизації не припускає обов'язкової «наявності» ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів. Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань отриману річну норму амортизації слід помножити на залишкову (первісну) вартість об'єкта на початок звітного року.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості має такі самі переваги, недоліки та характеристика, як і метод зменшення залишкової вартості.

Таким чином, найбільш серйозна проблема обліку амортизації прискореними методами полягає в тому, що загальноприйнятого механізму розподілу не існує. Розглянуті методи обліку амортизації показали, що жоден з них не є кращим за інші. Крім того, необхідно розрахувати для основного засобу очікуваний термін його служби та ліквідаційну вартість на момент вибуття. Ці величини являють собою точно не обумовлені майбутні вартості, що з часом можуть змінюватися, у той час як обраний метод обліку амортизації лишається незмінним. У результаті логічно виправданий метод обліку амортизації стає неприйнятним для цілей фінансової звітності. Загалом прискорене нарахування амортизації має на свою користь такі аргументи:

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

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

Використання прискореного нарахування амортизації впродовж першої половини експлуатації об'єкта значно зменшує суму оподаткованого доходу підприємства (докладно буде розглянуто у підрозділі 2.3).

Для проведення дослідження як приклад використано дані КП «УЖГ «Печерськжитло» (див. додаток В). Розрахунки за розглянутими методами економічної амортизації наведено в додатках Д.1—Д.6.

Нарахування амортизації за податковими нормами і методом у бухгалтерському обліку підприємство може застосовувати згідно з чинним законодавством, зокрема п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8].

Слід відзначити особливості нарахування амортизації за нормами та методом податкового законодавства. Об'єктом нарахування амортизації згідно з законом про прибуток [2] є групи основних фондів, крім об'єктів першої групи. Тому поняття об'єкта основних фондів актуальне тільки для групи 1. Згідно з п.п. 8.3.7 закону про прибуток [2] амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Нарухування амортизації основних фондів груп 2, 3, 4 здійс-

нюються за умови досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Норми податкового законодавства для нарахування амортизації основних засобів наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**ПОДАТКОВІ НОРМИ АМОРТИЗАЦІЇ
ЗА ГРУПАМИ ОСНОВНИХ ФОНДІВ, у %**

Група основних фондів	Норми амортизації з 01.01.2004 р.	
	квартальні	річні
1	2	3
Група 1 — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;	2	8
Група 2 — автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них	10	40
Група 3 — будь-які основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4	6	24
Група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного опрацювання інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів)	15	60

Для розрахунків амортизації за нормами і методами податкового законодавства необхідно визначити, до якої групи основних фондів належить кожний об'єкт у податковому обліку.

Згідно з п.п. 8.3.1 закону про прибуток [2] сума амортизаційних нарахувань у кварталі, в якому здійснюються розрахунки, визначається шляхом застосування податкових норм амортизації (табл. 2.4) до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахунку.

Сума амортизаційних нарахувань звітного періоду податковим методом розраховується поквартально згідно з методикою,

запропонованою у статті 8 закону про прибуток [2], за такою формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування за звітний квартал} = \frac{\text{Балансова вартість на початок звітнього кварталу}}{\text{Податкова норма амортизації}} \times \text{Податкова норма амортизації} \quad (2.10)$$

Таким чином, для визначення загального терміну експлуатації основного засобу за податковим регламентом, розміру амортизації за будь-який конкретний квартал та залишкової вартості за будь-який проміжок часу експлуатації необхідно виконати за методикою ст. 8 закону про прибуток [2] великий обсяг поквартальних розрахунків. Дослідження показало (додаток Д. 7), що це дуже незручне, трудомістке завдання та вимагає значних витрат часу.

У бухгалтерському обліку згідно з п. 1 ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року. Для річного звітного періоду результати розрахунків згідно з формулою (2.10) наведено в додатку Д. 8.

Однак результати розрахунків за формулою (2.10) можна отримати, використовуючи формули, що пропонуються нижче. Так, амортизаційні відрахування за податковим методом за перший звітний період розраховуються згідно зі ст. 8 закону про прибуток [2] за такою формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування за перший звітний період} = \frac{\text{Первісна балансова вартість}}{\text{Податкова норма амортизації за перший звітний період}} \times \text{Податкова норма амортизації за перший звітний період} \quad (2.11)$$

Балансова вартість на початок 2-го звітного періоду буде дорівнювати:

$$\text{Балансова вартість на початок другого звітного періоду} = \text{Первісна балансова вартість} - \frac{\text{Амортизаційні відрахування за перший звітний період}}{\text{Податкова норма амортизації за перший звітний період}} \times \text{Податкова норма амортизації за перший звітний період} \quad (2.12)$$

Підставляючи (2.11) у (2.12), одержуємо:

$$\text{Балансова вартість на початок другого звітного періоду} = \text{Первісна балансова вартість} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма амортизації за перший звітний період}}{\text{Податкова норма амортизації за перший звітний період}} \right) \quad (2.13)$$

Аналогічно на підставі (2.11) отримаємо амортизаційні відрахування за другий звітний період:

$$\begin{aligned} & \text{Амортизаційні} \\ & \text{відрахування за} = \\ & \text{другий звітний період} \\ & \text{Балансова вартість} \quad \text{Податкова норма} \\ & = \text{на початок другого} \times \text{амортизації за другий.} \\ & \quad \text{звітного періоду} \quad \text{звітний період} \end{aligned} \quad (2.14)$$

Тоді балансова вартість на початок третього звітного періоду буде дорівнювати:

$$\begin{aligned} & \text{Балансова вартість} \\ & \text{на початок третього} = \\ & \text{звітного періоду} \\ & \text{Балансова вартість} \quad \text{Амортизаційні} \\ & = \text{на початок другого} - \text{відрахування за} . \\ & \quad \text{звітного періоду} \quad \text{другий звітний період} \end{aligned} \quad (2.15)$$

Підставляючи (2.13) і (2.14) у (2.15), отримаємо:

$$\begin{aligned} & \text{Балансова вартість} \quad \text{Первісна} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за}} \right) \times \\ & \text{на початок третього} = \text{балансова} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{перший звітний період}} \right) \times \\ & \quad \text{звітного періоду} \quad \text{вартість} \quad \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за}} \right) \cdot \\ & \quad \quad \quad \text{другий звітний період} \end{aligned}$$

За аналогією балансова вартість на початок i -го звітного періоду може бути розрахована за допомогою формули:

$$\begin{aligned} & \text{Балансова} \\ & \text{вартість на} \\ & \text{початок } i\text{-го} \\ & \text{звітного періоду} \\ & = \text{Первісна} \\ & \quad \text{балансова} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за перший звітний період}} \right) \times \\ & \quad \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за другий звітний період}} \right) \times \dots \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за } (i-1) \text{ звітний період}} \right) . \end{aligned} \quad (2.16)$$

У випадку, коли податкова норма амортизації незмінна за будь-який звітний період, формула (2.16) спрощується і набуває вигляду (2.17) або (2.18):

$$\begin{array}{l} \text{Балансова вартість} \\ \text{на початок } i\text{-го} \\ \text{звітнього періоду} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна} \\ \text{балансова} \\ \text{вартість} \end{array} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за звітний період}} \right)^{i-1}; \quad (2.17)$$

$$\begin{array}{l} \text{Балансова вартість} \\ \text{на початок } (i+1) \\ \text{звітнього періоду} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна} \\ \text{балансова} \\ \text{вартість} \end{array} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за звітний період}} \right)^i. \quad (2.18)$$

Після досягнення балансовою вартістю основного засобу значення, що буде дорівнювати ліквідаційній вартості, формула (2.18) матиме такий вигляд:

$$\begin{array}{l} \text{Ліквідаційна} \\ \text{вартість} \\ \text{основного засобу} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна} \\ \text{балансова} \\ \text{вартість} \end{array} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за звітний період}} \right)^T, \quad (2.19)$$

де T — кількість звітних періодів експлуатації.

З урахуванням (2.14) та (2.17) формула для розрахунків амортизаційних відрахувань i -го звітнього періоду буде мати такий вигляд:

$$\begin{array}{l} \text{Амортизаційні} \\ \text{відрахування за} \\ i\text{-ий звітний період} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна} \\ \text{балансова} \times \\ \text{вартість} \end{array} \times \left(1 - \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за звітний період}} \right)^{i-1} \times \frac{\text{Податкова норма}}{\text{амортизації за звітний період}}. \quad (2.20)$$

Згідно з пунктом 11.1 статті 11 закону про прибуток [2] використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, дев'ять місяців, рік.

За допомогою формули (2.21), що випливає з (2.19), можна розрахувати кількість звітних періодів, що складуть термін експлуатації основного засобу, передбачений податковим регламентом:

$$T = - \frac{\lg \left(\frac{\text{Первісна балансова вартість}}{\text{Ліквідаційна вартість основного засобу}} \right) - \lg \left(\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{основного засобу}} \right)}{\lg \left(1 - \frac{\text{Податкова норма амортизації}}{\text{за звітний період}} \right)}. \quad (2.21)$$

Слід зауважити, що ця формула спрощена і не враховує:

- суми витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та ін., що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував звітному;

- суми виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував звітному.

Дослідження показало (додаток Д. 9), що дані розрахунків, отримані за допомогою формули (2.21), повністю збігаються з результатами розрахунків (див. додатки Д. 7 та Д. 8), отриманих за допомогою методики, запропонованої ст. 8 закону про прибуток [2]. Таким чином, запропонована формула (2.21) дає змогу підприємству досить просто визначити термін експлуатації основного засобу за податковим регламентом, уникаючи великого обсягу поквартальних розрахунків.

Крім цього, підприємство відповідно до п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] для розрахунку амортизації основних засобів за податковим регламентом може за допомогою формул (2.18) та (2.20) визначити балансову вартість основного засобу на початок відповідного звітної періоду та розмір амортизації за будь-який поточний звітний період (дод. Д. 10).

Проведене дослідження показало, що розрахунки амортизації у бухгалтерському обліку згідно з п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] здійснюються, застосовуючи норми і методи нарахування амортизації, передбачені вимогами закону про прибуток [2]. Розрахунки розмірів амортизації у бухгалтерському обліку згідно з нормами податкового регламенту необхідно проводити поквартально, застосовуючи норми і методи нарахування податкової амортизації та використовуючи ліквідаційну вартість, які встановлені державою. Таким чином, у бухгалтерському обліку підприємство може самостійно встановити ліквідаційну вартість основного засобу, термін його експлуатації, наприклад 5 років, і розрахувати на цей термін економічну амортизацію. Відповідно до податкових методів і норм цей матеріальний необоротний актив, що відноситься до другої групи, буде використовуватися доти, доки його балансова вартість не досягне нульового значення.

Порівняння результатів розрахунків (див. дод. Д. 9) терміну експлуатації необоротного активу, що відноситься до другої групи за умов податкового регламенту та бухгалтерського обліку, показало, що згідно з податковим законодавством цей термін три-

ває у 7 разів довше. Причиною цього є такі умови, встановлені податковим регламентом:

- нарахування амортизації здійснюється щокварталу для кожної групи основних фондів;

- податкові норми амортизації застосовуються на початок розрахункового кварталу до балансової вартості груп основних фондів;

- величина ліквідаційної вартості фіксована.

Згідно з п. 24 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] підприємство з урахуванням усіх умов самостійно встановлює термін експлуатації основного засобу. Якщо термін експлуатації підприємство самостійно не встановлювало, а користувалось для його визначення податковими формулами, але за умов, що надані П(С)БО 7 «Основні засоби», термін експлуатації основного засобу був би у кілька разів коротший, ніж за податковими умовами. Ці умови надають можливість підприємству розраховувати суму економічної амортизації для основного засобу на рік (за нарахування щомісяця) за самостійно обраним методом амортизації, від якого залежить норма амортизації (більш докладно залежність норми від трьох факторів розглядалась у підрозділі 1.3.), і визначати розмір його ліквідаційної вартості. У бухгалтерському обліку сума нарахованої амортизації включається до витрат тих підрозділів, де знаходяться в експлуатації необоротні активи. Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію й індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів у Плані рахунків призначений рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» необоротні активи — це всі активи, що не є оборотними [28]. З урахуванням класифікації необоротних активів, встановленої в розділі I Балансу, амортизація нараховується по нематеріальних активах і основних засобах. Порядок нарахування і відображення нарахованої амортизації по основних засобах та нематеріальних активах розглянутий авторами [105, с. 544; 106, с. 146, с. 159; 107, с. 90—103; 108—111; 112, с. 3; 113—115].

Підприємства у виборі методу нарахування податкової амортизації, облік якої відокремлено від обліку економічно обґрунтованої амортизації (у бухгалтерському обліку), повинні керуватися встановленими державою нормами. Тому бажано надати підприємствам можливість впливати в податковому регламенті на тривалість терміну корисної експлуатації основного засобу, враховуючи очікуваний спосіб отримання економічних вигод від його застосування, а не розтягувати процес нарахування амортизації на десятиріччя.

2.3. Узагальнююча методика обчислення амортизації та управління процесами інвестування основних засобів на підприємствах

Перехід до умов ринкового середовища змінив економіко-правові форми і методи регулювання господарської діяльності вітчизняних підприємств, викликав необхідність систематизації, удосконалення, узагальнення, оптимізації та стандартизації бухгалтерського обліку за кожною ділянкою. Обліково-аналітична система потребує вдосконалення з урахуванням позитивних особливостей міжнародного досвіду, основним з яких є вільний вибір підприємства. Ці питання мають науково-практичне значення та безпосередньо впливають на успішний розвиток підприємств, управління процесами інвестування основних засобів, сприятимуть покращанню амортизаційної практики та інвестиційної ситуації в державі.

Спрямування державної амортизаційної політики на задоволення інвестиційних потреб, збільшення внутрішніх та зовнішніх капіталовкладень, прискорення їх обороту та окупності передбачено Указом Президента «Про концепцію амортизаційної політики» [3].

У першому розділі дослідження були визначені критерії оцінки існуючих методик обліку амортизації країн—членів ЄС та України, проаналізовано міжнародні методики обчислення амортизації і розглянуто питання гармонізації національної обліково-аналітичної системи до континентальної системи, які виявили необхідність розробки узагальнюючої методики обчислення амортизації для підприємств України.

Питаннями інтеграції існуючих методик нарахування амортизації в обліково-аналітичній і податковій системах займалися Т. Кононенко і В. Замлинський. У праці [116] вони розглянули можливість застосування єдиних норм нарахування амортизації в діючому економіко-правовому середовищі. Автори порівняли податкові та економічні методи нарахування амортизації і запропонували використовувати в бухгалтерському обліку метод прискореного зменшення залишкової вартості, розподілити всі основні засоби на чотири групи і встановити граничні терміни експлуатації об'єктів.

Дослідження показало, що обмеження підприємств у виборі методів амортизації і відмова від самостійного вибору терміну

експлуатації об'єкта основних засобів — однієї зі складових норми амортизації, яка формує амортизаційну політику підприємства, віддалить нашу країну від процесу гармонізації з країнами — членами ЄС та іншими країнами.

Амортизація є однією з важливих та ще й досі дискусійних категорій. Дослідження сучасних напрацювань науки [79; 117—119; 121—124] щодо практики нарахування та використання амортизації в нашій країні засвідчили наявність суттєвих проблем, насамперед теоретичного характеру.

Так, С. Ф. Голов виокремлює обліковий, економічний, фінансовий і правовий аспекти амортизації та вказує на необхідність вибору алгоритму її розрахунку [119, с. 3]. Однак автор не надає такого алгоритму, а визначає лише теоретичні аспекти амортизації. Зокрема, правовий аспект вибору методів і норм амортизації він пов'язує з чинними законодавчими базами, що регулюють податкові системи США та України.

Дослідження показало, що в Україні існує не тільки податкова система, що регулюється законом про прибуток [2], а й обліково-аналітична система, що регулюється законом про бухгалтерський облік [1], П(С)БО тощо. Таким чином, існування в Україні двох окремих економіко-правових систем вимагає від підприємств досконалого володіння інструментами амортизаційної політики з метою управління процесом відтворення основних засобів.

Процедура організації обліку основних засобів на підприємстві потребує комплексного підходу, тому що включає питання оцінки та прийняття рішення стосовно вибору методу нарахування амортизації основних засобів та планування напрямів використання сум накопиченої амортизації.

Слід зазначити, що починаючи з 2004 року наказом Міністерства фінансів України від 12 грудня 2003 р. № 671 [120] був уведений позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», на якому кожне підприємство, незалежно від виду економічної діяльності, повинно вести облік сум нарахуваної амортизації основних засобів і нематеріальних активів та контролювати напрями використання цих коштів.

І. Чалий у статті [121] вважає даремним і шкідливим введення позабалансового рахунку 09 «Амортизаційні відрахування». Автор доводить, що «амортизація — це не фонд-джерело, а звичайні витрати».

Дослідження показало, що вагомим внутрішнім джерелом фінансування вітчизняних підприємств є нарахувана амортизація

основних засобів, суми якої керівництво має планувати за напрямками використання.

С. Голов проаналізував причини неповного використання сум нарахованої амортизації підприємствами України для відновлення основних засобів, які зумовлені існуючою фіскальною політикою держави та недосконалою методикою обліку «цільового використання амортизації» [122, с. 15]. Автор запропонував здійснювати державний контроль за інвестиційною діяльністю підприємств шляхом примусового акумулювання ними коштів нарахованої амортизації на окремому банківському рахунку.

Вимога до примусового акумулювання підприємством грошей на банківському рахунку порушує норми і вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та призведе до «заморожування» грошей, уповільнення процесу інтеграції та погіршення його фінансового становища.

М. Чумаченко вважає, що «тільки концепція відновлення наближається до економічної суті амортизаційних відрахувань» [123, с. 4]. Автор доводить, що І. Чалий і С. Голов у працях [121; 122] спотворюють сутність функцій амортизації, тому що розглядають лише облікову концепцію витрат без урахування економічного, фінансового та правового аспектів амортизації. М. Чумаченко визначив причини неповного використання сум нарахованої амортизації, які обумовлені інертністю мислення вітчизняних менеджерів та обмеженістю розуміння ними сучасних вимог ринкових відносин [124].

Неоднозначне тлумачення й розмежування амортизації за видами, функціями та методами, залежно від економіко-правового середовища, виявило нагальну потребу в удосконаленні бухгалтерської термінології, розробці узагальнюючого інструменту управління амортизацією та практичних рекомендацій щодо його застосування підприємствами України.

За статистичними даними (див. підрозділ 1.4), найбільшою популярністю серед підприємств користуються:

- прямолінійний метод як представник методів пропорційного нарахування амортизації;

- метод зменшення залишкової вартості як представник методів прискореної амортизації.

Тому в підсумковій табл. 2.5, як приклад, зібрані фінансово-економічні показники діяльності досліджуваного комунального підприємства УЖГ «Печерськжитло» у період 2003—2007 рр. за умови розрахунків амортизаційних відрахувань саме прямолінійним методом та методом зменшення залишкової вартості.

Таблиця 2.5

**ВПЛИВ МЕТОДІВ АМОРТИЗАЦІЇ (ПРЯМОЛІНІЙНОГО
ТА МЕТОДУ ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ)
НА ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
І ГРОШОВИЙ ПОТІК ПІДПРИЄМСТВА, грн**

Показники	Кінець 1 року		Кінець 2 року		Кінець 3 року		Кінець 4 року		Кінець 5 року	
	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<i>Звіт про фінансові результати (Форма №2)</i>										
Валовий: Прибуток Код рядка — 050	5100,0	5100,0	4400,0	4400,0	4604,0	4604,0	11 748,1	11 748,1	8589,7	8589,7
Інші операційні доходи Код рядка — 060	38 100,0	38 100,0	48 100,0	48 100,0	41 109,7	41 109,7	51 230,0	51 230,0	61 638,6	61 638,6
Адміністративні витрати Код рядка — 070	(3200,0)	(3200,0)	(3400,0)	(3400,0)	(5484,9)	(5484,9)	(4818,3)	(4818,3)	(5089,7)	(5089,7)
Амортизація* Код рядка — 260	(1800,0)	(3700,0)	(1800,0)	(2331,0)	(1800,0)	(1469,0)	(1800,0)	(925,0)	(1800,0)	(575,0)

Закінчення табл. 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: Прибуток Код рядка — 170	4200,0	2300,0	5300,0	4769,0	494,9	825,9	967,3	1842,3	1446,0	2671,0
Податок на прибуток від звичайної діяльності Код рядка — 180	(1050,0)	(575,0)	(1325,0)	(1192,3)	(123,7)	(206,5)	(241,8)	(460,6)	(361,5)	(667,8)
Фінансові результати від звичайної діяльності: Прибуток Код рядка — 190	3150,0	1725,0	3975,0	3576,7	371,2	619,4	725,5	1381,7	1084,5	2003,2
Грошовий потік										
Доходи (готівка)	43 200,0	43 200,0	52 500,0	52 500,0	45 713,7	45 713,7	62 978,1	62 978,1	70 228,3	70 228,3
Інші витрати (готівка)	(37 200,0)	(37 200,0)	(45 400,0)	(45 400,0)	(43 418,8)	(43 418,8)	(60 210,8)	(60 210,8)	(66 982,3)	(66 982,3)
Грошовий потік до оподаткування**	6000,0	6000,0	7100,0	7100,0	2294,9	2294,9	2767,3	2767,3	3246,0	3246,0
Сплачений податок на прибуток, 25 %	(1050,0)	(575,0)	(1325,0)	(1192,3)	(123,7)	(206,5)	(241,8)	(460,6)	(361,5)	(667,8)
Грошовий потік після оподаткування	4950,0	5425,0	5775,0	5907,7	2171,2	2088,4	2525,5	2306,7	2884,5	2578,2

* Дані взято з табл. 3.2.

** Незалежно від методу нарахування амортизації.

Для подальшого аналізу фінансово-економічних показників за цих методів нарахування амортизації припустимо, що:

- суми нарахованої амортизації (зносу) у звіті про фінансові результати та в декларації про прибуток підприємства однакові;

- сума річної амортизації (зносу) за одним основним засобом розглядається як сукупність річних сум за всіма основними засобами досліджуваного підприємства;

- сума амортизації (зносу) за рік, яка врахована в елементах операційних витрат (коди рядків 040, 070, 090 «Звіту про фінансові результати» форма № 2), виключатися з них не буде.

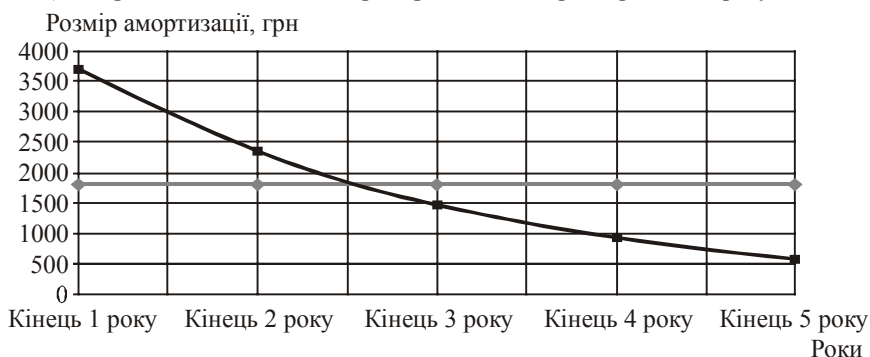
Це дозволяє проілюструвати вплив амортизації на податок з прибутку без заглиблення в усі подробиці податкової декларації підприємства та надає можливість позбутися громіздких розрахунків для всіх основних засобів цього підприємства (див. табл. 2.5).

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

Послідовні регулюючі записи наприкінці кожного облікового періоду при нарахуванні амортизації не відображають грошових витрат, тому що процес нарахування амортизації — це наслідок попередніх грошових витрат. Таким чином, сума амортизації (зносу), яка зменшує прибуток до оподаткування поточного періоду, не є грошовими витратами, які відображають у звіті про фінансові результати. Однак сума амортизації (зносу) поточного періоду значно впливає на грошовий обіг кожного облікового періоду. Збільшення величини зносу зменшує суму податку на прибуток, яку підприємство повинно сплатити. У зв'язку з цим зменшуються і грошові витрати на сплату податку на прибуток (це зменшення інакше називають «податковою економією»). Отже, якщо сума амортизації (зносу) у поточному періоді зростає, грошові витрати у цьому періоді зменшуються. Цей вплив суми амортизації (зносу) поточного періоду на грошові кошти відображено у табл. 2.5.

Аналіз даних таблиці 2.5 дає змогу на графіках (рис. 2.5) порівняти результати нарахування амортизації за обраними методами та проілюструвати вплив цих методів амортизації на прибуток до оподаткування та на грошовий потік підприємства.

а) Амортизація за методами пропорційного та прискореного нарахування



б) Прибуток до оподаткування



в) Грошовий потік після оподаткування

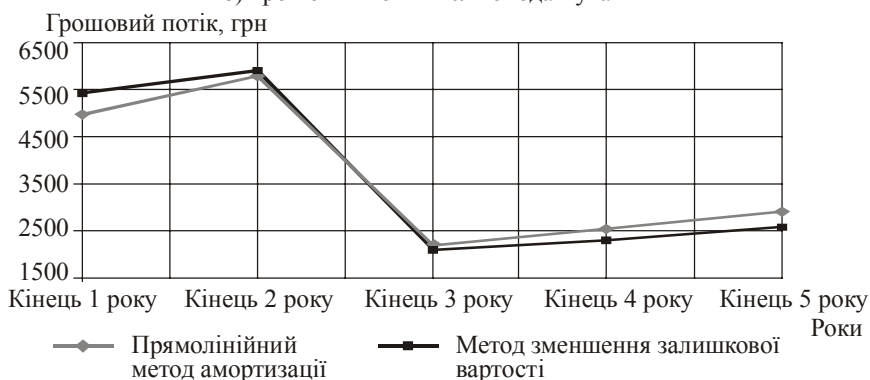


Рис. 2.5. Ілюстрація впливу методів амортизації (пряمولінійного та зменшення залишкової вартості) на прибуток до оподаткування та на грошовий потік підприємства за роками: а) амортизація за методами пропорційного та прискореного нарахування;

б) прибуток до оподаткування; в) грошовий потік після оподаткування

Застосування методу зменшення залишкової вартості на першому етапі експлуатації основного засобу та застосування прямолінійного методу на іншому етапі, тобто комбінація методів призводить до того, що:

на цих етапах збільшується розмір амортизації, зменшується прибуток до оподаткування, та, як наслідок, збільшується грошовий потік після оподаткування.

Це дозволяє зробити такі узагальнення:

1) Метод зменшення залишкової вартості, як представник методів прискореного нарахування амортизації, дає можливість підприємству на початку експлуатації об'єкта впливати у бік збільшення на грошовий потік і у бік зменшення на прибуток до оподаткування порівняно з прямолінійним методом амортизації. Тому застосування методів прискореного нарахування амортизації на початку експлуатації об'єкта назвемо прибутковим підходом нарахування амортизації.

2) Застосування прямолінійного методу на початку експлуатації об'єкта, як представника методів пропорційного нарахування амортизації, віднесемо до витратного підходу нарахування амортизації.

3) Якщо впродовж першої половини експлуатації об'єкта застосовується один із методів прискореного нарахування амортизації, а впродовж другої — один із методів пропорційного нарахування амортизації, чи навпаки, то такий підхід назвемо комбінованим.

Наведені узагальнення щодо вибору методів нарахування амортизації на підприємстві дають підстави сформулювати концептуальні підходи до розробки і розробити узагальнюючу методику обчислення амортизації.

Рекомендації сучасних науковців щодо вибору оптимального методу нарахування амортизації основних засобів, на жаль, розрізнені. А тому потребують комплексного підходу, який допоможе керівництву професійно обрати метод нарахування амортизації у конкретний період експлуатації основного засобу з урахуванням обраної стратегії діяльності підприємства.

У підрозділі 1.3 обґрунтовані узагальнюючі функції амортизації та визначені на їх базі інструменти амортизаційної політики підприємства й держави. У роботі також використані статистичні дані вибіркового обстеження за 2001—2003 роки сукупності підприємств України за регіонами, формами власності та видами економічної діяльності. Ці дані, опрацьовані статистико-економічними методами, дозволили визначити загальну тенденцію пріоритетного вибору підприємствами методів економічної амортизації. Аналіз використання підприємствами методів економічної амортизації за даними вибірових обстежень [15, с. 428; 53; 54] і опитування 120 україн-

ських підприємств різних форм власності та видів економічної діяльності виявив переважне застосування ними прямолінійного та зменшення залишкової вартості методів нарахування амортизації.

Усе це дозволило визначити концептуальні підходи до розробки узагальнюючої методики обчислення амортизації, яка дасть змогу використовувати усі інструменти амортизаційної політики підприємства та практично спростити роботу бухгалтерії.

Це такі підходи:

1) Оцінювач амортизації застосовує, як правило, кілька методичних підходів до різних груп основних засобів, що найбільш повно відповідають визначеним меті оцінки та виду вартості за наявності достовірних інформаційних джерел для її проведення.

2) Для проведення оцінки розміру амортизації основних засобів пропонується застосовувати такі основні методичні підходи, як *витратний, прибутковий, комбінований*.

3) Основними методами витратного підходу є методи пропорційного нарахування амортизації; для прибуткового підходу характерні методи прискореного нарахування амортизації. Комбінований підхід поєднує прискорені та пропорційні методи нарахування амортизації.

Підприємству доцільно під час експлуатації основного засобу застосовувати не один, а кілька методів нарахування амортизації, тобто їхню комбінацію. Так, застосування методу зменшення залишкової вартості (представник методів прискореного нарахування) на початку експлуатації об'єкта знижує розмір прибутку до оподаткування та збільшує грошовий потік підприємства. Такого самого ефекту досягають застосуванням прямолінійного методу (представник методів пропорційного нарахування) у другій половині терміну експлуатації об'єкта основних засобів.

Слід зазначити, що ефективною схемою нарахування амортизації є комбінація методів, яка визначається на засадах вільного вибору власників основних засобів. З державних позицій лібералізація порядку нарахування амортизації є також оптимальною, у такий спосіб досягається баланс інвестиційних та бюджетних інтересів економіки. Підприємства з низькою та від'ємною рентабельністю можуть мінімізувати навантаження на витрати виробництва, рентабельні підприємства матимуть широкі можливості для мобілізації інвестиційних ресурсів за допомогою податкових знижок.

Щодо порядку здійснення переходу з одного методу нарахування амортизації на інший, то П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] не містить жодних рекомендацій про використання тільки одного методу нарахування амортизації або прямих заборон на використання

різних методів щодо одного з об'єктів основних засобів. Крім того, п. 28 П(С)БО 7 зазначено, що метод нарахування амортизації об'єкта переглядається у разі зміни очікуваного способу одержання економічної користі від його експлуатації. Вибір іншого методу нарахування амортизації по окремому об'єкту основних засобів відображається у змінах до наказу про облікову політику підприємства.

Механізм здійснення переходу з одного методу нарахування амортизації на інший по окремому об'єкту основних засобів у зв'язку зі зміною очікуваного способу одержання економічної вигоди від експлуатації такого об'єкта визначений у праці [125, с. 28—29].

Сформовані концептуальні підходи добре узгоджуються з чинними в Україні методичними підходами до оцінки майна [17, с. 8—9] та покладені в основу розробки узагальнюючої методики обчислення амортизації.

Проведене дослідження існуючих методів нарахування економічної і податкової амортизації виявили складність їх у практичному застосуванні на вітчизняних підприємствах та визначили нагальну потребу в розробці відповідних пропозицій щодо вибору з них оптимального методу, прискоренні процесу оновлення основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування. Тому з метою комплексного підходу до вибору методу нарахування амортизації ***пропонується узагальнююча методика обчислення амортизації.***

Призначення узагальнюючої методики полягає у наданні підприємствам різних форм власності та видів економічної діяльності інструменту вибору раціонального методу нарахування амортизації, можливості організації ефективного обліку основних засобів, проведення оперативної оцінки власної фінансово-економічної діяльності, прискорення процесу інвестування основних засобів та вдосконалення амортизаційної політики.

Вихідними даними до розробки узагальнюючої методики обчислення амортизації прийняти такі:

- результати статистичних досліджень щодо використання різних методів нарахування амортизації основних засобів підприємствами України;

- чинні методи нарахування економічної та податкової амортизації;

- оцінка впливу нарахованої економічної амортизації на основні фінансово-економічні показники діяльності конкретного підприємства;

- організація первинного обліку основних засобів на підприємстві;

- концептуальні підходи до розробки методики.

Особливість побудови узагальнюючої методики полягає у формалізації показників амортизації, введенні відносних показників та їхньому застосуванні для трансформації усіх, наведених у підрозділі 2.2, методів нарахування амортизації.

У табл. 2.6 наведено запропоновані нами вихідні дані, використані у розробці узагальнюючої методики.

Таблиця 2.6

**ВИХІДНІ ДАНІ, ВИКОРИСТАНІ
У РОЗРОБЦІ УЗАГАЛЬНЮЮЧОЇ МЕТОДИКИ**

Показники амортизації		Формалізовані абсолютні показники амортизації	Формалізовані відносні показники амортизації
Первісна балансова вартість		ПБВ	$\overline{\text{ПБВ}} = \frac{\text{ПБВ}}{\text{ПБВ}} = 1$
Залишкова (балансова) вартість		ЗВ	$\overline{\text{ЗВ}} = \frac{\text{ЗВ}}{\text{ПБВ}}$
Ліквідаційна вартість		ЛВ	$\overline{\text{ЛВ}} = \frac{\text{ЛВ}}{\text{ПБВ}}$
Амортизаційні відрахування		АВ	$\overline{\text{АВ}} = \frac{\text{АВ}}{\text{ПБВ}}$
Обсяг виробництва загальний		ОВЗ	$\overline{\text{ОВЗ}} = \frac{\text{ОВЗ}}{\text{ПБВ}}$
Обсяг виробництва фактичний (за роками)		ОВФ	$\overline{\text{ОВФ}} = \frac{\text{ОВФ}}{\text{ПБВ}}$
Норма амортизації		НА	
Норма амортизації податкова (квартальна)		НП	
Норма амортизації річна		НАР	
Норма амортизації додаткова		НАД	
Норма амортизації річна за рівномірним методом		НАРР	
Ставка амортизації виробнича		САВ	
Термін експлуатації розрахунковий		ТЕР	
Загальна кількість років корисної експлуатації		Т	
Поточний звітний період	поточний рік експлуатації для економічних методів	i	
	поточний квартал для податкового методу		
Сума кількості років		С	

За цими показниками з використанням методу математичної індукції далі наведено трансформовані методи нарахування амортизації.

Прямолінійний метод нарахування амортизації у формалізованих показниках

Норма амортизації за будь-який звітний період за цим методом визначається так: $HA = \frac{1}{T}$. Вона не змінюється залежно від звітного періоду.

Амортизаційні відрахування також не змінюються за періодами, тому за i -ий поточний звітний період згідно з (2.1) вони становитимуть:

$$AB_i = \frac{ПБВ - ЛВ}{T}. \quad (2.22)$$

Сумарні амортизаційні відрахування за i звітних періодів визначають так:

$$AB_{\text{сум.}} = i \times \frac{ПБВ - ЛВ}{T} = i \times AB_i. \quad (2.23)$$

Залишкова вартість основного засобу за i звітними періодами визначається так:

$$\text{— за 1-й звітний період } ЗВ_1 = ПБВ - AB_1 = ПБВ \times \left(1 - \frac{1}{T}\right) + \frac{ЛВ}{T},$$

де $ЗВ_1$ — залишкова вартість на кінець першого звітного періоду (на початок другого звітного періоду);

AB_1 — амортизаційні відрахування за перший звітний період;

— за i -й звітний період:

$$ЗВ_i = ПБВ \times \left(1 - \frac{i}{T}\right) + \frac{i \times ЛВ}{T}, \quad (2.24)$$

де $ЗВ_i$ — залишкова вартість на кінець поточного i -го звітного періоду.

За допомогою формалізованого показника (3.2) можна визначити кількість звітних періодів (i), упродовж яких накопичена амортизація досягне певної величини ($AB_{\text{сум.}}$):

$$i = T \times \frac{AB_{\text{сум.}}}{ПБВ - ЛВ}. \quad (2.25)$$

Якщо $AB_{\text{сум.}} = \frac{1}{2} \times (\text{ПБВ} - \text{ЛВ})$, то це означає, що розмір амортизаційних відрахувань досягнув першої половини від їх загального розміру. При цьому термін експлуатації, за який буде досягнута перша половина нарахованої амортизації, визначимо за допомогою формули:

$$i \left(\text{при } AB_{\text{сум.}} = \frac{1}{2} \times (\text{ПБВ} - \text{ЛВ}) \right) = \frac{T}{2}.$$

Виробничий метод нарахування амортизації у формалізованих показниках

За визначенням загальна формула для норми амортизації за цим методом у формалізованих показниках має вигляд:
 $HA = \frac{ОВФ}{ОВЗ}$.

Тоді норма амортизації за будь-який i -ий звітний період становитиме:

$$HA_i = ОВФ_i \times САВ,$$

де $ОВФ_i$ — обсяг виробництва фактичний за i -й звітний період;

$$САВ = \frac{\text{ПБВ} - \text{ЛВ}}{ОВЗ} \quad (\text{згідно з (2.3)}).$$

Обсяг виробництва загальний дорівнюватиме сумі обсягів виробництва фактичних за роками: $ОВЗ = \sum_{i=1}^T ОВФ_i$. Тоді:

$$HA_i = \frac{ОВФ_i \times (\text{ПБВ} - \text{ЛВ})}{\sum_{i=1}^T ОВФ_i}. \quad (2.26)$$

Амортизаційні відрахування за i -ий звітний період з урахуванням (2.2) визначаємо так:

$$AB_i = ОВФ_i \times САВ. \quad (2.27)$$

Тоді сумарні амортизаційні відрахування за i звітних періодів визначимо так:

$$AB_{\text{сум.}} = САВ \times \sum_{k=1}^i ОВФ_k, \quad (2.28)$$

де $k = 1, 2, 3, \dots$

Залишкова вартість основного засобу на кінець поточного i -го звітнього періоду:

$$ЗВ_i = ПБВ - АВ_{\text{сум.}} \quad (2.29)$$

Точного виразу за цим методом для визначення кількості звітних періодів, упродовж яких накопичена амортизація досягне певної величини, одержати неможливо через відсутність прямої залежності $АВ_{\text{сум.}}$ від i . Така залежність простежується тільки на верхній межі суми для виразу (2.28).

Приблизне значення кількості таких звітних періодів можна визначити ітераційним або графічним шляхом за допомогою побудови графіків $АВ_{\text{сум.}} = f(i)$ або $ЗВ_i = f(i)$.

Кумулятивний метод нарахування амортизації у формалізованих показниках

Формула для норми амортизації за цим методом у формалізованих показниках за i -ий поточний звітний період має вигляд:

$$НА_i = \frac{T - (i - 1)}{C}.$$

З урахуванням (2.5) можна визначити норму амортизації за будь-який i -й звітний період:

$$НА_i = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{i}{T + 1} \right). \quad (2.30)$$

Зауважимо, що розмір норм амортизації (2.30) не однаковий за звітними періодами, тобто $НА_1 \neq НА_2 \neq НА_3 \neq НА_T$.

Амортизаційні відрахування за i -ий поточний звітний період відповідно до (2.4) становитимуть:

$$АВ_i = НА_i \times (ПБВ - ЛВ) = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{i}{T + 1} \right) \times (ПБВ - ЛВ). \quad (2.31)$$

Тоді сумарні амортизаційні відрахування за i періодів:

$$АВ_{\text{сум.}} = (ПБВ - ЛВ) \times \sum_{k=1}^i НА_k. \quad (2.32)$$

Залишкова вартість на кінець i -го поточного періоду визначається так:

$$ЗВ_i = ПБВ - АВ_{\text{сум.}} = ПБВ \times \left(1 - \sum_{k=1}^i НА_k \right) + ЛВ \times \sum_{k=1}^i НА_k. \quad (2.33)$$

Як і у попередньому випадку, точного виразу для визначення кількості звітних періодів, упродовж яких накопичена амортизація досягає певної величини, немає.

Тому й методика визначення кількості таких звітних періодів така сама, як і для виробничого методу.

Метод зменшення залишкової вартості у формалізованих показниках

За цим методом нарахування норма амортизації стала протягом усього терміну експлуатації основного засобу: $HA_1 = HA_2 = \dots = HA_i = \dots = \text{Const} = HA$.

Тому норма амортизації за будь-який звітний період згідно з (2.7) визначається так: $HA = 1 - \sqrt[i]{\frac{ЛВ}{ПБВ}}$.

Амортизаційні відрахування за i -ий звітний період відповідно до (2.6) визначаються так:

$$AB_i = ПБВ \times HA \times (1 - HA)^{i-1}. \quad (2.34)$$

Тоді сумарні амортизаційні відрахування за i звітних періодів:

$$AB_{\text{сум.}} = ПБВ \times HA \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - HA)^k. \quad (2.35)$$

Залишкова вартість основного засобу на кінець i -го звітного періоду визначається так:

$$ЗВ_i = ПБВ \times (1 - HA)^i. \quad (2.36)$$

За допомогою цих формалізованих показників кількість звітних періодів, упродовж яких накопичена амортизація досягне певної величини, визначається так:

$$i = \frac{\lg\left(1 - \frac{AB_{\text{сум.}}}{ПБВ}\right)}{\lg(1 - HA)}. \quad (2.37)$$

Якщо $AB_{\text{сум.}} = \frac{1}{2} \times (ПБВ - ЛВ)$, то термін експлуатації основного засобу, протягом якого буде досягнута перша половина амортизаційних відрахувань, визначимо за формулою:

$$i \left(\text{при } AB_{\text{сум.}} = \frac{1}{2} \times (ПБВ - ЛВ) \right) = \frac{\lg\left(0,5 + \frac{ЛВ}{2 \times ПБВ}\right)}{\lg(1 - HA)}.$$

Метод прискороного зменшення залишкової вартості у формалізованих показниках

За цим методом нарахування норма амортизації стала і є добутком норми річної амортизації за рівномірним (прямо-лінійним) методом на додаткову норму згідно з (2.9).

$$HA = HAPR \times HAD = \frac{HAD}{T}.$$

За умови, що зазвичай $HAD = 2$, норма амортизації за будь-який звітний період дорівнюватиме: $HA = \frac{2}{T}$.

Амортизаційні відрахування за i -ий звітний період згідно з (2.8) визначаються так:

$$AB_i = ПБВ \times HA \times (1 - HA)^{i-1}. \quad (2.38)$$

Тоді сумарні амортизаційні відрахування за i звітних періодів:

$$AB_{\text{сум.}} = ПБВ \times HA \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - HA)^k. \quad (2.39)$$

Залишкову вартість основного засобу на кінець i -го звітного періоду можна обчислити за формулою:

$$ЗВ_i = ПБВ \times (1 - HA)^i. \quad (2.40)$$

При $HA = \frac{2}{T}$ формули (3.17), (3.18), (3.19) наберуть вигляду:

$$AB_i = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{2}{T}\right)^{i-1} \times ПБВ. \quad (2.41)$$

$$AB_{\text{сум.}} = ПБВ \times \frac{2}{T} \times \sum_{k=0}^{i-1} \left(1 - \frac{2}{T}\right)^k. \quad (2.42)$$

$$ЗВ_i = ПБВ \times \left(1 - \frac{2}{T}\right)^i. \quad (2.43)$$

У загальному вигляді для будь-якої потрібної величини амортизаційних відрахувань $AB_{\text{сум.}}$ кількість звітних періодів i визначимо так:

$$i = \frac{\lg\left(1 - \frac{AB_{\text{сум.}}}{ПБВ}\right)}{\lg(1 - HA)}. \quad (2.44)$$

$$\text{При } \text{НА} = \frac{2}{T} : \quad i = \frac{\lg\left(1 - \frac{\text{AB}_{\text{сум.}}}{\text{ПБВ}}\right)}{\lg\left(1 - \frac{2}{T}\right)}. \quad (2.45)$$

За такої умови тривалість нарахування першої половини амортизованої вартості необоротного активу визначається за формулою:

$$i = \frac{\lg\left(0,5 + \frac{\text{ЛВ}}{2 \times \text{ПБВ}}\right)}{\lg\left(1 - \frac{2}{T}\right)}.$$

Податковий метод нарахування амортизації у формалізованих показниках

За цим методом норма амортизації встановлена за групами основних фондів (див. табл. 2.4) і для будь-якого звітного періоду стала: $\text{НА} = \text{НП} = \text{Const}$.

Оскільки амортизаційні нарахування й залишкова вартість основного засобу розраховуються за звітними періодами згідно з (2.11)—(2.20), то амортизаційні відрахування за i -ий звітний період складуть величину:

$$\text{AB}_i = \text{ПБВ} \times \text{НП} \times (1 - \text{НП})^{i-1}. \quad (2.46)$$

Сумарні амортизаційні відрахування за i звітних періодів:

$$\text{AB}_{\text{сум.}} = \text{ПБВ} \times \text{НП} \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - \text{НП})^k. \quad (2.47)$$

Тоді залишкову вартість основного засобу на кінець i -го звітного періоду визначимо так:

$$\text{ЗВ}_i = \text{ПБВ} \times (1 - \text{НП})^i. \quad (2.48)$$

Для будь-якої потрібної величини амортизаційних відрахувань $\text{AB}_{\text{сум.}}$ кількість звітних періодів i можна визначити за допомогою (2.21) так:

$$i = \frac{\lg\left(1 - \frac{\text{AB}_{\text{сум.}}}{\text{ПБВ}}\right)}{\lg(1 - \text{НП})}. \quad (2.49)$$

У випадку, коли $AB_{\text{сум.}} = \frac{1}{2} \times (\text{ПБВ} - \text{ЛВ})$, вираз (2.49) набере вигляду:

$$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\text{ЛВ}}{2 \times \text{ПБВ}} \right)}{\lg (1 - \text{НП})}.$$

Для груп ОФ 2, 3, 4 за податковим методом $\text{ЛВ} = 0$, тоді:

$$i = \frac{\lg 0,5}{\lg (1 - \text{НП})}.$$

Отже, сукупність методів нарахування амортизації у формалізованих абсолютних показниках та порядок їх застосування являють собою узагальнюючу методику обчислення амортизації. Але для спрощення розрахунків та складання алгоритму її застосування доцільно ці вирази представити через відносні показники амортизації, тобто в частках первісної балансової вартості, шляхом ділення їх на значення ПБВ.

Підсумкові вирази розробленої методики в абсолютних та відносних формалізованих показниках, наведені за методами амортизації в табл. 2.7, становлять сутність узагальнюючої методики обчислення амортизації.

Таблиця 2.7

**УЗАГАЛЬНЮЮЧА МЕТОДИКА ОБЧИСЛЕННЯ АМОРТИЗАЦІЇ
ЕКОНОМІЧНИМИ ТА ПОДАТКОВИМ МЕТОДАМИ**

Підсумкові вирази в абсолютних формалізованих показниках амортизації	Підсумкові вирази у відносних формалізованих показниках амортизації
1	2
Методи економічної амортизації	
1. Прямолінійний	
$AB_i = \frac{\text{ПБВ} - \text{ЛВ}}{T} \quad (2.22)$	$\overline{AB}_i = \frac{1 - \overline{\text{ЛВ}}}{T}$
$AB_{\text{сум.}} = i \times \frac{\text{ПБВ} - \text{ЛВ}}{T} = i \times \overline{AB}_i \quad (2.23)$	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = i \times \overline{AB}_i$
$ЗВ_i = \text{ПБВ} \times \left(1 - \frac{i}{T} \right) + \frac{i \times \text{ЛВ}}{T} \quad (2.24)$	$\overline{ЗВ}_i = 1 - \frac{i}{T} \times (1 - \overline{\text{ЛВ}})$
$i = T \times \frac{AB_{\text{сум.}}}{\text{ПБВ} - \text{ЛВ}} \quad (2.25)$	$i = \frac{T \times \overline{AB}_{\text{сум.}}}{1 - \overline{\text{ЛВ}}}$

Продовження табл. 2.7

Підсумкові вирази в абсолютних формалізованих показниках амортизації	Підсумкові вирази у відносних формалізованих показниках амортизації
2. Виробничий	
$AB_i = OBF_i \times CAB$ (2.27)	$\overline{AB}_i = \overline{OBF}_i \times (1 - \overline{ЛВ}); \overline{OBF}_i = \frac{OBF_i}{\sum_{i=1}^T OBF_i}$
$AB_{\text{сум.}} = CAB \times \sum_{k=1}^i OBF_k$ (2.28)	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = (1 - \overline{ЛВ}) \times \sum_{k=1}^i \overline{OBF}_k$
$ЗВ_i = ПБВ - AB_{\text{сум.}}$ (2.29)	$\overline{ЗВ}_i = 1 - \overline{AB}_{\text{сум.}}$
3. Кумулятивний	
$AB_i = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{i}{T+1}\right) \times (ПБВ - ЛВ)$ (2.31)	$\overline{AB}_i = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{i}{T+1}\right) \times (1 - \overline{ЛВ})$
$AB_{\text{сум.}} = (ПБВ - ЛВ) \times \sum_{k=1}^i HA_k$ (2.32)	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = (1 - \overline{ЛВ}) \times \sum_{k=1}^i \overline{HA}_k$
$AB_{\text{сум.}} = ПБВ \times \left(1 - \sum_{k=1}^i HA_k\right) + ЛВ \times \sum_{k=1}^i HA_k$ (2.33)	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = \left(1 - \sum_{k=1}^i \overline{HA}_k\right) + \overline{ЛВ} \times \sum_{k=1}^i \overline{HA}_k$
4. Метод зменшення залишкової вартості	
$AB_i = ПБВ \times HA \times (1 - HA)^{i-1}$ (2.34) $HA = 1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПБВ}}$	$\overline{AB}_i = HA \times (1 - HA)^{i-1}; HA = 1 - \sqrt[T]{\overline{ЛВ}}$
$AB_{\text{сум.}} = ПБВ \times HA \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - HA)^k$ (2.35)	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = HA \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - HA)^k$
$ЗВ_i = ПБВ \times (1 - HA)^i$ (2.36)	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = (1 - HA)^i$
$i = \frac{\lg\left(1 - \frac{AB_{\text{сум.}}}{ПБВ}\right)}{\lg(1 - HA)}$ (2.37)	$i = \frac{\lg(1 - \overline{AB}_{\text{сум.}})}{\lg(1 - HA)}$

Закінчення табл. 2.7

Підсумкові вирази в абсолютних формалізованих показниках амортизації	Підсумкові вирази у відносних формалізованих показниках амортизації
5. Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості	
$AB_i = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{2}{T}\right)^{i-1} \times \text{ПБВ} \quad (2.41)$	$\overline{AB}_i = \frac{2}{T} \times \left(1 - \frac{2}{T}\right)^{i-1}$
$AB_{\text{сум.}} = \text{ПБВ} \times \frac{2}{T} \times \sum_{k=0}^{i-1} \left(1 - \frac{2}{T}\right)^k \quad (2.42)$	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = \frac{2}{T} \times \sum_{k=0}^{i-1} \left(1 - \frac{2}{T}\right)^k$
$3B_i = \text{ПБВ} \times \left(1 - \frac{2}{T}\right)^i \quad (2.43)$	$\overline{3B}_i = \left(1 - \frac{2}{T}\right)^i$
$i = \frac{\lg\left(1 - \frac{AB_{\text{сум.}}}{\text{ПБВ}}\right)}{\lg\left(1 - \frac{2}{T}\right)} \quad (2.45)$	$i = \frac{\lg\left(1 - \overline{AB}_{\text{сум.}}\right)}{\lg\left(1 - \frac{2}{T}\right)}$
Податкова амортизація	
$AB_i = \text{ПБВ} \times \text{НП} \times (1 - \text{НП})^{i-1} \quad (2.46)$	$\overline{AB}_i = \text{НП} \times (1 - \text{НП})^{i-1}$
$AB_{\text{сум.}} = \text{ПБВ} \times \text{НП} \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - \text{НП})^k \quad (2.47)$	$\overline{AB}_{\text{сум.}} = \text{НП} \times \sum_{k=0}^{i-1} (1 - \text{НП})^k$
$3B_i = \text{ПБВ} \times (1 - \text{НП})^i \quad (2.48)$	$\overline{3B}_i = (1 - \text{НП})^i$
$i = \frac{\lg\left(1 - \frac{AB_{\text{сум.}}}{\text{ПБВ}}\right)}{\lg(1 - \text{НП})} \quad (2.49)$	$i = \frac{\lg(1 - \overline{AB}_{\text{сум.}})}{\lg(1 - \text{НП})}$

Формули для обчислення терміну експлуатації, потрібного для нарахування першої половини амортизаційної вартості, в абсолютних та відносних формалізованих показниках наведено в табл. 2.8.

Таким чином, узагальнююча методика обчислення амортизації являє собою сукупність методів нарахування амортизації у формалізованих абсолютних показниках та порядок їх застосування. Використання методики на третьому етапі формування амортизаційної політики дозволить керівництву оптимізувати процес вибору методу нарахування амортизації та розширити внутрішній інвестиційний потенціал підприємства.

Таблиця 2.8

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ ФОРМУЛ ДЛЯ ОБЧИСЛЕННЯ ТЕРМІНУ ЕКСПЛУАТАЦІЇ,
ПОТРІБНОГО ДЛЯ НАРАХУВАННЯ ПЕРШОЇ ПОЛОВИНИ АМОРТИЗАЦІЙ-
НОЇ ВАРТОСТІ, В АБСОЛЮТНИХ ТА ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКАХ**

Підсумкові вирази в абсолютних формалізованих показниках амортизації	Підсумкові вирази у відносних формалізованих показниках амортизації
1	2
Методи економічної амортизації	
1. Прямолінійний	
$i \left(\text{при } AB_{\text{сум}} = \frac{1}{2} \times (\text{ПБВ} - \text{ЛВ}) \right) = \frac{T}{2}$	
2. Виробничий	
—	—
3. Кумулятивний	
—	—
4. Метод зменшення залишкової вартості	
$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\text{ЛВ}}{2 \times \text{ПБВ}} \right)}{\lg (1 - \text{НА})}$	$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\overline{\text{ЛВ}}}{2} \right)}{\lg (1 - \text{НА})}$
5. Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості	
$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\text{ЛВ}}{2 \times \text{ПБВ}} \right)}{\lg \left(1 - \frac{2}{T} \right)}$	$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\overline{\text{ЛВ}}}{2} \right)}{\lg \left(1 - \frac{2}{T} \right)}$
Податкова амортизація	
Для 1-ої групи ОФ	
$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\text{ЛВ}}{2 \times \text{ПБВ}} \right)}{\lg (1 - \text{НП})}$	$i = \frac{\lg \left(0,5 + \frac{\overline{\text{ЛВ}}}{2} \right)}{\lg (1 - \text{НП})}$
Для 2, 3, 4 груп ОФ	
$i = \frac{\lg 0,5}{\lg (1 - \text{НП})}$	

Впровадження узагальнюючої методики обчислення амортизації на практиці відбувається шляхом застосування технології, що дозволить підприємствам спростити та полегшити процес обчислення і обліку амортизації, сприятиме оперативному вибору раціонального методу її нарахування, організації ефективного обліку необоротних активів та оптимальному управлінню процесами інвестування основних засобів.

2.4. Нарухування амортизації інструментами узагальнюючої методики та відтворення основних засобів на підприємствах України

Економічна і політична ситуація в Україні не дозволяє покладати особливих сподівань на значний приплив іноземних інвестицій у найближчій перспективі. Тому для забезпечення сталої динаміки розвитку вітчизняної економіки, забезпечення технологічного прогресу необхідно покладатися, в першу чергу, на власні джерела інвестиційних ресурсів — амортизацію, прибуток тощо. Підготовка виваженого управлінського рішення потребує якісної інформації та комплексного підходу до питань вибору оптимального методу нарахування амортизації, організації процесу її нарахування, контролю та планування напрямів використання накопиченої амортизації, які визначають в амортизаційній політиці підприємства.

Економічний потенціал підприємств безпосередньо залежить від технічної озброєності основними засобами, ступеня забезпечення інформаційними технологіями, сучасним високопродуктивним обладнанням тощо. Задоволення постійно зростаючих потреб споживачів здійснюється шляхом впровадження на підприємстві нових послуг та виготовлення сучасних видів продукції.

Для викладення технології застосування та розкриття можливостей узагальнюючої методики виконані, як приклад, розрахунки відносних показників амортизації основних засобів (груп 1, 2, 3, 4 згідно з податковим регламентом) досліджуваного підприємства КП «УЖГ «Печерськжитло» усіма методами нарахування економічної та податкової амортизації (табл. 2.9—2.13, рис. 2.6.—2.10).

Розрахунки відносних показників амортизації основного засобу групи 1 згідно з податковим регламентом та групи 3 згідно з бухгалтерським обліком виконані за запропонованою методикою, а отримані результати наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ
АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНОГО ЗАСОБУ ГРУПИ 1

Відносні показники амортизації	Термін експлуатації основного засобу, рік																										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	
Методи економічної амортизації																											
1. Прямолінійний метод																											
$\overline{AB}_i$	0	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,03	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04
$\overline{AB}_{\text{сум}}$	0	0,04	0,08	0,12	0,16	0,20	0,24	0,28	0,32	0,36	0,40	0,44	0,48	0,52	0,56	0,60	0,63	0,67	0,71	0,75	0,79	0,83	0,87	0,91	0,95	0,99	0,99
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,96	0,92	0,88	0,84	0,80	0,76	0,72	0,68	0,64	0,60	0,56	0,52	0,48	0,44	0,40	0,37	0,33	0,29	0,25	0,21	0,17	0,13	0,09	0,05	0,01	0,01
2. Виробничий метод не застосовується																											
3. Кумулятивний метод																											
$\overline{AB}_i$	0	0,08	0,07	0,07	0,07	0,06	0,06	0,06	0,05	0,06	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0	0
$\overline{AB}_{\text{сум}}$	0	0,08	0,15	0,22	0,29	0,35	0,41	0,47	0,52	0,58	0,63	0,67	0,71	0,75	0,79	0,82	0,85	0,88	0,91	0,93	0,95	0,96	0,97	0,98	0,99	0,99	0,99
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,92	0,85	0,78	0,71	0,65	0,59	0,53	0,48	0,42	0,37	0,33	0,29	0,25	0,21	0,18	0,15	0,12	0,09	0,07	0,05	0,04	0,03	0,02	0,01	0,01	0,01

Закінчення табл. 2.9

Відносні показники амортизації	Термін експлуатації основного засобу, рік																									
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
4. Метод зменшення залишкової вартості																										
HA = 0,1742	—																									
$\overline{3B}_i$	1	0,83	0,68	0,56	0,47	0,38	0,32	0,26	0,22	0,18	0,15	0,12	0,10	0,08	0,07	0,06	0,05	0,04	0,03	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01
$\overline{AB}_i$	0	0,17	0,15	0,12	0,09	0,09	0,06	0,06	0,04	0,04	0,03	0,03	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0	0,01	0	0,01	0	0	0
$\overline{AB}_{\text{сум}}$	0	0,17	0,32	0,44	0,53	0,62	0,68	0,74	0,78	0,82	0,85	0,88	0,90	0,92	0,93	0,94	0,95	0,96	0,97	0,97	0,98	0,98	0,99	0,99	0,99	0,99
5. Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості																										
HAД = 2	—																									
$\overline{3B}_i$	1	0,92	0,85	0,78	0,72	0,66	0,61	0,56	0,51	0,47	0,43	0,40	0,37	0,34	0,31	0,29	0,26	0,24	0,22	0,21	0,19	0,17	0,16	0,15	0,14	0,12
$\overline{AB}_i$	0	0,08	0,07	0,07	0,06	0,06	0,05	0,05	0,05	0,04	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,03	0,02	0,02	0,01	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01	0,02
$\overline{AB}_{\text{сум}}$	0	0,08	0,15	0,22	0,28	0,34	0,39	0,44	0,49	0,53	0,57	0,60	0,63	0,66	0,69	0,71	0,74	0,76	0,78	0,79	0,81	0,83	0,84	0,85	0,86	0,88
Податкова амортизація																										
$\overline{3B}_i$	1	0,92	0,85	0,78	0,72	0,67	0,62	0,57	0,52	0,48	0,45	0,41	0,38	0,35	0,32	0,30	0,27	0,25	0,23	0,21	0,20	0,18	0,17	0,16	0,14	0,13
$\overline{AB}_i$	0	0,08	0,07	0,07	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,04	0,03	0,04	0,03	0,03	0,03	0,02	0,03	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	0,01	0,01	0,02	0,01
$\overline{AB}_{\text{сум}}$	0	0,08	0,15	0,22	0,28	0,33	0,38	0,43	0,48	0,52	0,55	0,59	0,62	0,65	0,68	0,70	0,73	0,75	0,77	0,79	0,80	0,82	0,83	0,84	0,86	0,87

На підставі даних табл. 2.9 побудовано графіки залежності відносних узагальнюючих показників амортизації (накопиченої амортизації та залишкової вартості) за звітними періодами (рис. 2.6), які наочно ілюструють динаміку знецінення основного засобу групи 1 залежно від застосованого методу нарахування амортизації.

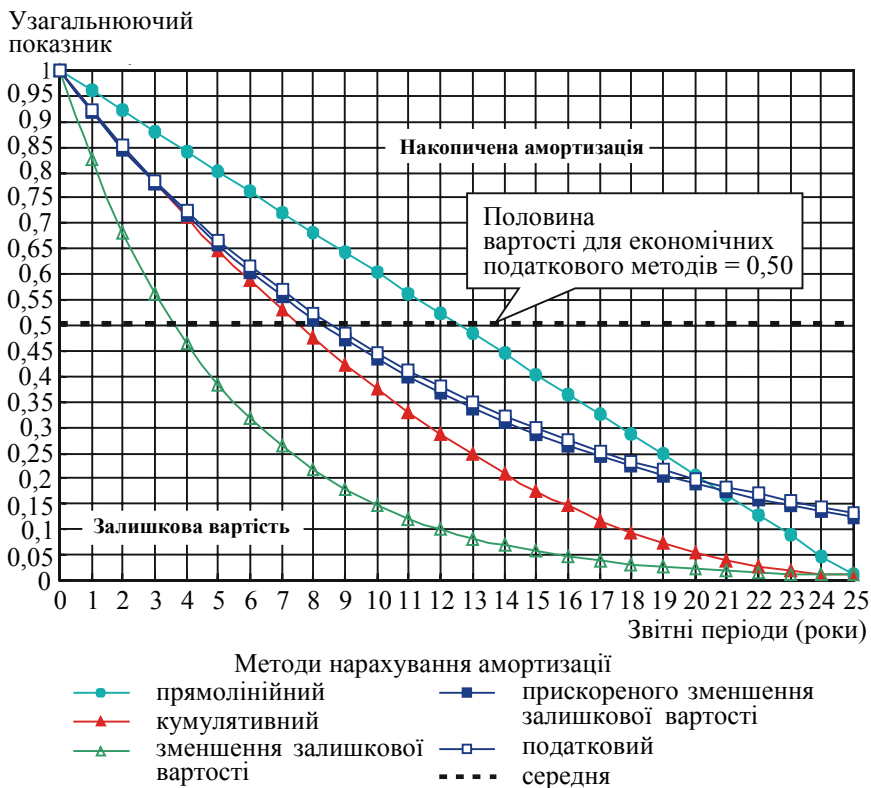


Рис. 2.6. Динаміка знецінення основного засобу групи 1 (за податковим регламентом) залежно від застосованого методу амортизації

На графік (рис. 2.6) нанесено лінію, що дозволяє визначити кількість періодів, за які залишкова вартість основного засобу групи 1 досягне першої половини амортизованої вартості. Слід зауважити, що при застосуванні методів економічної та податкової амортизації розмір залишкової вартості основного засобу групи 1 дорівнюватиме:

$$\text{ме: } \overline{ЗВ} = \frac{(\overline{ПБВ} - \overline{ЛВ})}{2} + \overline{ЛВ} = \frac{(1 - 0,008)}{2} + 0,008 \approx 0,50.$$

Аналіз рис. 2.6 дозволяє зробити такі висновки:

1) Крива знецінення основного засобу групи 1 за податковим методом амортизації займає майже середнє положення між низкою графіків знецінення за економічними методами амортизації.

2) Розмір накопиченої податкової амортизації після закінчення терміну використання об'єкта (25 років) практично дорівнює розміру накопиченої амортизації за економічним методом — прискореного зменшення залишкової вартості, а залишкова вартість цього необоротного активу наблизилась до ліквідаційної вартості, яка встановлена підприємством на рівні 1 %. Це підтверджує наш вибір терміну використання основного засобу для розрахунків амортизації за податковим методом і нормою. Згідно з податковим законодавством цей термін для досліджуваного основного засобу групи 1 дорівнює 59 років, тобто у 2,4 раза довший порівняно з бухгалтерським обліком, однак уже після експлуатації протягом перших 25 років його залишкова вартість становить 13 % від первісної балансової вартості.

Дані розрахунків відносних показників амортизації **основного засобу групи 2** згідно з податковим регламентом і групи 5 згідно з бухгалтерським обліком наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ
АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНОГО ЗАСОБУ ГРУПИ 2**

Відносні показники амортизації	Термін експлуатації, рік				
	1	2	3	4	5
1	2	3	4	5	6
<i>Методи економічної амортизації</i>					
1. Прямолінійний метод					
$\overline{AB}_i$	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18
$\overline{AB}_{\text{сум}}$	0,18	0,36	0,54	0,72	0,90
$\overline{ЗВ}_i$	0,82	0,64	0,46	0,28	0,10

Закінчення табл. 2.10

1	2	3	4	5	6
2. Виробничий метод					
$\overline{ОВФ}_i$	0,20	0,30	0,10	0,20	0,10
$\overline{АВ}_{\text{сум.}}$	0,20	0,50	0,60	0,80	0,90
$\overline{ЗВ}_i$	0,80	0,50	0,40	0,20	0,10
3. Кумулятивний метод					
$\overline{АВ}_i$	0,30	0,24	0,18	0,12	0,06
$\overline{АВ}_{\text{сум.}}$	0,30	0,54	0,72	0,84	0,90
$\overline{ЗВ}_i$	0,70	0,46	0,28	0,16	0,10
4. Метод зменшення залишкової вартості					
$НА \approx 0,36905$	—				
$\overline{ЗВ}_i$	0,63	0,40	0,25	0,16	0,10
$\overline{АВ}_i$	0,37	0,23	0,15	0,09	0,06
$\overline{АВ}_{\text{сум.}}$	0,37	0,60	0,75	0,84	0,90
5. Метод прискороного (подвоєного) зменшення залишкової вартості					
$НАД = 2$	—				
$\overline{ЗВ}_i$	0,60	0,36	0,22	0,13	0,10
$\overline{АВ}_i$	0,40	0,24	0,14	0,09	0,03
$\overline{АВ}_{\text{сум.}}$	0,40	0,64	0,78	0,87	0,90
Податкова амортизація					
$\overline{ЗВ}_i$	0,65	0,43	0,28	0,19	0,12
$\overline{АВ}_i$	0,35	0,22	0,15	0,09	0,07
$\overline{АВ}_{\text{сум.}}$	0,35	0,57	0,72	0,81	0,88

На підставі результатів розрахунків, наведених у табл. 2.10, побудовано графіки (рис. 2.7), які дозволяють наочно простежити динаміку знецінення основного засобу групи 2 залежно від застосованого методу нарахування амортизації.

Узагальнюючий показник
амортизації

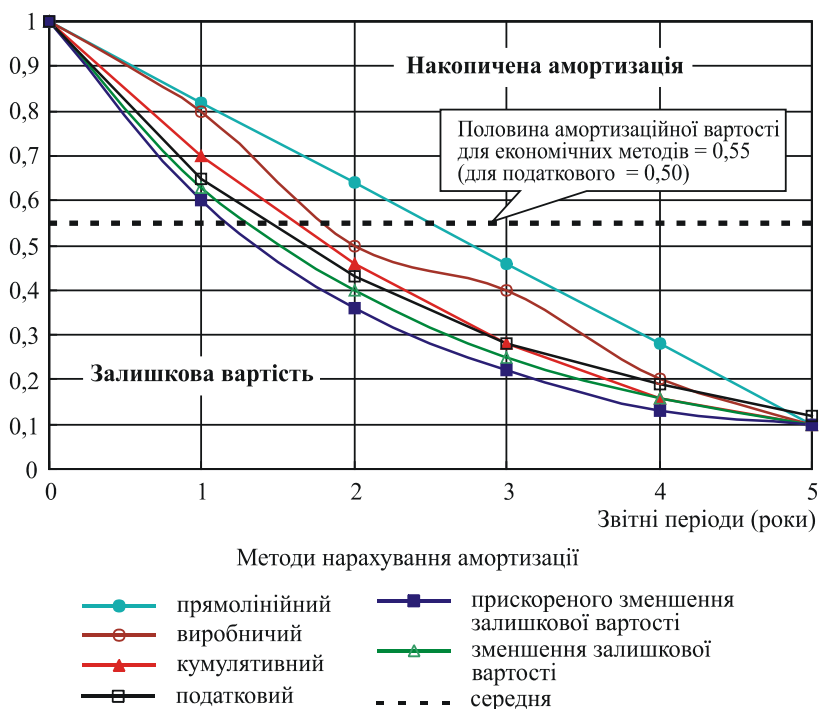


Рис. 2.7. Динаміка знецінення основного засобу групи 2 (згідно з податковим регламентом) залежно від застосованого методу амортизації

Аналіз рис. 2.7 дозволяє зробити такі висновки:

1) Крива знецінення основного засобу групи 2 за податковим методом амортизації займає середнє положення між низкою графіків знецінення за економічними методами амортизації.

2) Розмір накопиченої податкової амортизації після закінчення терміну використання об'єкта, тобто 5 років, практично дорівнює розміру накопиченої амортизації за економічними методами.

Це підтверджує наш вибір у підрозділі 2.2 терміну використання основного засобу у розрахунках амортизації за податковим методом і нормою. Нагадаємо про те, що згідно з податковим законодавством цей термін для досліджуваного основного засобу групи 2 дорівнює 35 років, тобто у 7 разів довший порівняно з бухгалтерським обліком, однак уже після експлуатації протягом перших 5 років його залишкова вартість становить 12 % від первісної балансової вартості. Таким чином, уже на п'ятому році експлуатації залишкова вартість цього необоротного активу практично наблизилась до ліквідаційної вартості, яка встановлена підприємством на рівні 10 %.

Результати розрахунків відносних показників амортизації **основного засобу групи 3** згідно з податковим регламентом та групи 6 згідно з бухгалтерським обліком, які виконані за запропонованою методикою, наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

**РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ
АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНОГО ЗАСОБУ ГРУПИ 3**

Відносні показники амортизації	Термін експлуатації основного засобу, рік								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Методи економічної амортизації</i>									
1. Прямолінійний метод									
$\overline{AB}_i$	0	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,12	0,24	0,36	0,48	0,60	0,72	0,84	0,96
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,88	0,76	0,64	0,52	0,40	0,28	0,16	0,04
2. Виробничий метод									
$\overline{AB}_i$	0	0,13	0,12	0,12	0,12	0,12	0,11	0,12	0,12
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,13	0,25	0,37	0,49	0,61	0,72	0,84	0,96
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,87	0,75	0,63	0,51	0,39	0,28	0,16	0,04

Закінчення табл. 2.11

Відносні показники амортизації	Термін експлуатації основного засобу, рік								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3. Кумулятивний метод									
$\overline{AB}_i$	0	0,21	0,19	0,16	0,13	0,11	0,08	0,05	0,03
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,21	0,40	0,56	0,69	0,80	0,88	0,93	0,96
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,79	0,60	0,44	0,31	0,20	0,12	0,07	0,04
4. Метод зменшення залишкової вартості									
НА = 0,3309	—								
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,67	0,45	0,30	0,20	0,13	0,09	0,06	0,04
$\overline{AB}_i$	0	0,33	0,22	0,15	0,10	0,07	0,04	0,03	0,02
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,33	0,55	0,70	0,80	0,87	0,91	0,94	0,96
5. Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості									
НАД = 2	—								
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,75	0,56	0,42	0,32	0,24	0,18	0,13	0,10
$\overline{AB}_i$	0	0,25	0,19	0,14	0,11	0,07	0,06	0,04	0,03
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,25	0,44	0,58	0,69	0,76	0,82	0,86	0,89
Податкова амортизація									
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,78	0,61	0,48	0,37	0,29	0,23	0,18	0,14
$\overline{AB}_i$	0	0,22	0,17	0,13	0,10	0,08	0,07	0,05	0,04
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,22	0,39	0,52	0,62	0,70	0,77	0,82	0,86

На підставі даних табл. 2.11 побудовано графіки (рис. 2.8.), які наочно ілюструють відносні розміри залишкової вартості та накопиченої амортизації, розрахованих економічними і податковим методами за звітними періодами. Це дозволяє простежити динаміку знецінення основного засобу групи 3 залежно від застосованого методу нарахування амортизації.

Аналіз рис. 2.8 дозволяє зробити такі висновки:

1) Крива знецінення основного засобу групи 3 за податковим методом амортизації займає майже середнє положення між низкою графіків знецінення за економічними методами амортизації.

Узагальнюючий
показник амортизації



Рис. 2.8. Динаміка знецінення основного засобу групи 3
(за податковим регламентом) залежно
від застосованого методу амортизації

2) Розмір накопиченої податкової амортизації після закінчення терміну використання об'єкта, тобто 8 років, практично дорівнює розміру накопиченої амортизації за економічними методами. Це підтверджує вибір терміну використання основного засобу в розрахунках амортизації за податковим методом і нормою. Слід зазначити, що згідно з податковим законодавством цей термін для досліджуваного основного засобу групи 3 дорівнює 44,6 років, тобто у 5,6 раза довший порівняно з бухгалтерським обліком, однак уже після експлуатації протягом перших 8 років його залишкова вартість становить 14 % від первісної балансової вартості. Таким чином, уже на восьмому році експлуатації залишкова вартість цього необоротного активу наблизилась до ліквідаційної вартості, яка встановлена підприємством на рівні 4 %.

Результати розрахунків відносних показників амортизації **основного засобу групи 4** згідно з податковим регламентом та групи 9 згідно з бухгалтерським обліком наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**РЕЗУЛЬТАТИ РОЗРАХУНКІВ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ
АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНОГО ЗАСОБУ ГРУПИ 4**

Відносні показники амортизації	Термін експлуатації основного засобу, рік			
	0	1	2	3
1	2	3	4	5
<i>Методи економічної амортизації</i>				
1. Прямолінійний метод				
$\overline{AB}_i$	0	0,31	0,31	0,30
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,31	0,62	0,92
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,69	0,38	0,08
2. Виробничий метод не застосовується				
3. Кумулятивний метод				
$\overline{AB}_i$	0	0,46	0,31	0,15
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,46	0,77	0,92
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,54	0,23	0,08
4. Метод зменшення залишкової вартості				
НА = 0,3309	—			
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,42	0,18	0,08
$\overline{AB}_i$	0	0,58	0,24	0,10
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,58	0,82	0,92
5. Метод прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості				
НАД = 2	—			
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,33	0,11	0,08
$\overline{AB}_i$	0	0,67	0,22	0,03
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,67	0,89	0,92
<i>Податкова амортизація</i>				
$\overline{ЗВ}_i$	1	0,52	0,27	0,14
$\overline{AB}_i$	0	0,48	0,25	0,13
$\overline{AB}_{\text{сум.}}$	0	0,48	0,73	0,86

На підставі даних табл. 2.12 побудовано графіки залежності узагальнюючого показника амортизації за звітними періодами (рис. 2.9), які ілюструють відносні розміри залишкової вартості та відповідної накопиченої амортизації, розрахованих економічними і податковим методами. Це дозволяє наочно простежити динаміку знецінення основного засобу групи 4 залежно від застосованого методу нарахування амортизації.

Узагальнюючий
показник амортизації

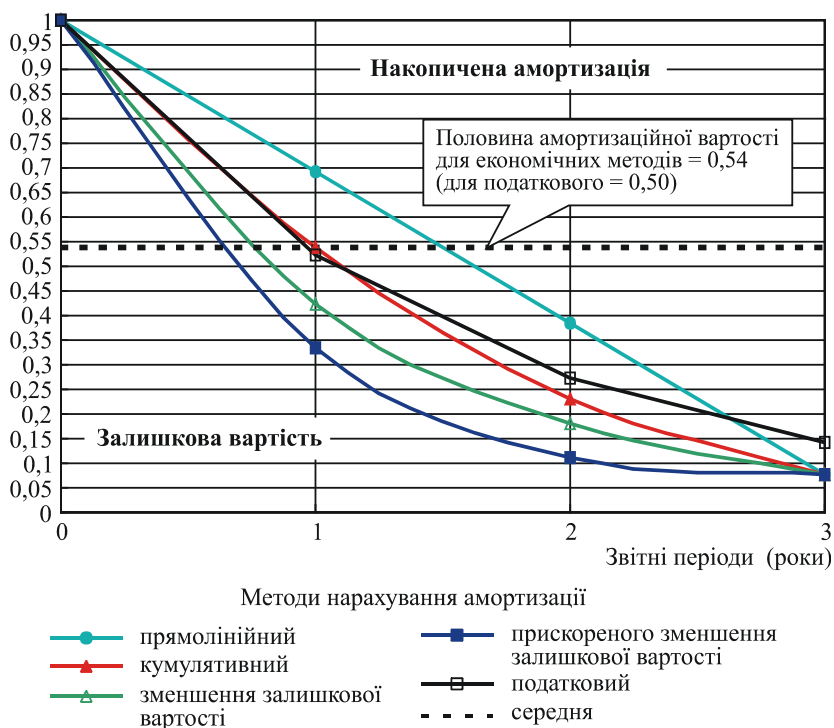


Рис. 2.9. Динаміка знецінення основного засобу групи 4 (за податковим регламентом) залежно від застосованого методу амортизації

Аналіз рис. 2.9 дозволяє зробити такі висновки:

1) Крива знецінення основного засобу групи 4 за податковим методом амортизації займає майже середнє положення між низкою графіків знецінення за економічними методами амортизації.

2) Розмір накопиченої податкової амортизації після закінчення терміну використання об'єкта, тобто 3 років, практично дорівнює розміру накопиченої амортизації за економічними методами. Це підтверджує вибір терміну використання основного засобу в розрахунках амортизації за податковим методом і нормою. Слід зазначити, що згідно з податковим законодавством цей термін для досліджуваного основного засобу групи 4 дорівнює 22 рокам, тобто у 7,3 раза довший порівняно з бухгалтерським обліком, однак уже після експлуатації протягом перших 3 років його залишкова вартість становить 14 % від первісної балансової вартості. Таким чином, уже на третьому році експлуатації залишкова вартість цього необоротного активу наблизилась до ліквідаційної вартості, яка встановлена підприємством на рівні 7,6 %.

Розрахунки відносних показників амортизації за узагальнюючою методикою та графічне відображення процесів нарахування амортизації різними методами підтверджують дієвість даної методики та правильність вибору часового періоду, за яким ці розрахунки проводились.

Разом із тим застосування відносних показників амортизації та запропонована узагальнююча методика дозволяють визначити час (кількість звітних періодів), за який залишкова вартість основного засобу досягне будь-якого прогнозованого значення для будь-якого методу обчислення амортизації. Для цього достатньо скористатися відповідними формулами (див. табл. 2.8).

У табл. 2.13 наведено терміни нарахування першої половини амортизаційної вартості та загальні терміни експлуатації розглянутих необоротних матеріальних активів груп 1, 2, 3, 4 згідно з податковим регламентом залежно від застосованих методів амортизації.

На підставі даних табл. 2.13 побудовано графіки (рис. 2.10) залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості основного засобу груп 1, 2, 3, 4 згідно з податковим регламентом від застосованих методів амортизації.

Аналіз показав, що перша половина амортизаційної вартості цих активів досягається швидше за методами прискореної амортизації та податковим.

В умовах зростаючої конкуренції нові ідеї, технології та управлінські рішення допомагають підприємствам уникнути кризових ситуацій та орієнтують їх на прискорення інноваційних процесів.

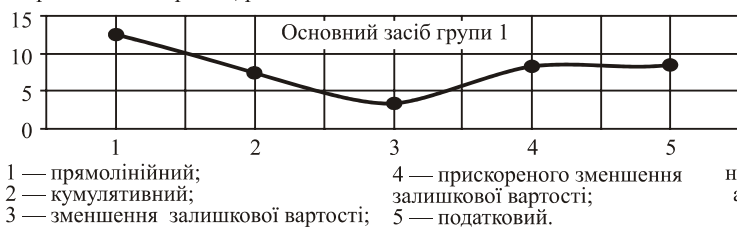
Технологія застосування узагальнюючої методики передбачає поєднання інструментів методики з можливостями комп'ютерної технології Excel.

Таблиця 2.13

**ЗАЛЕЖНІСТЬ ТЕРМІНУ НАРАХУВАННЯ ПЕРШОЇ ПОЛОВИНИ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ
ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДОСЛІДЖУВАННОГО ПІДПРИЄМСТВА
ВІД ЗАСТОСОВАНИХ МЕТОДІВ АМОРТИЗАЦІЇ (у роках)**

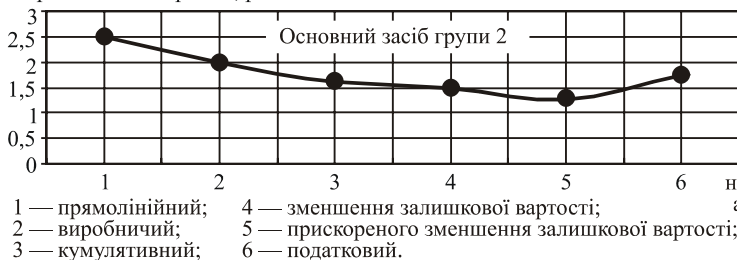
Методи амортизації	Група 1 згідно з податковим регламентом, група 3 згідно з бухгалтерським обліком		Група 2 згідно з податковим регламентом, група 5 згідно з бухгалтерським обліком		Група 3 згідно з податковим регламентом, група 6 згідно з бухгалтерським обліком		Група 4 згідно з податковим регламентом, група 9 згідно з бухгалтерським обліком	
	перша половина амортизації	загальний термін експлуатації	перша половина амортизації	загальний термін експлуатації	перша половина амортизації	загальний термін експлуатації	перша половина амортизації	загальний термін експлуатації
Економічна амортизація								
Прямолінійний	12,50	25	2,50	5	4,00	8	1,50	3
Виробничий	—	—	2,00	5	4,00	8	—	—
Кумулятивний	7,50	25	1,60	5	2,50	8	1,00	3
Зменшення залишкової вартості	3,50	25	1,50	5	1,75	8	0,75	3
Прискореного зменшення залишкової вартості	8,25	58	1,25	5	2,25	12	0,50	3
Податкова амортизація	8,50	59	1,75	35	2,75	45	1,00	22
Відношення загального терміну експлуатації, визначеного податковим методом та економічним	2,36		7,00		5,63		7,33	

Термін нарахування першої половини амортизаційної вартості, роки



Методи нарахування амортизації

Термін нарахування першої половини амортизаційної вартості, роки



Методи нарахування амортизації

Термін нарахування першої половини амортизаційної вартості, роки



Методи нарахування амортизації

Термін нарахування першої половини амортизаційної вартості, роки



Методи нарахування амортизації

Рис. 2.10. Залежність терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості основних засобів груп 1—4 (згідно з податковим регламентом) від застосованих методів нарахування амортизації

Вчений С. Ф. Голов [126, с. 212] вважає, що процес підготовки та прийняття рішення містить 5 етапів та є цілеспрямованим вибором з кількох альтернативних варіантів такої дії, яка дозволить досягти обраної мети.

Економіст Л. В. Лазоренко [127, с. 61] пропонує технологію процесу розробки управлінського рішення формувати за 8 етапами. Однак в умовах ризику та невизначеності доцільно скоротити цю технологію до 4 етапів.

Проведене дослідження та пропозиції сучасних науковців дозволили запропонувати **технологію застосування** узагальнюючої методики нарахування амортизації, яка наведена на рис. 2.11 та складається з таких чотирьох загальних етапів:

1. Організація автоматизованої обробки процесу нарахування амортизації інструментами узагальнюючої методики:

1.1. Створення алгоритму розрахунків показників амортизації за узагальнюючою методикою;

1.2. Програмування інструментів методики засобами формалізованих мов.

2. Визначення можливих варіантів дії:

2.1. Введення даних по ОЗ;

2.2. Проведення розрахунків за всіма методами економічної і податкової амортизації.

3. Збирання даних про альтернативи:

3.1. Побудова графіків (діаграм);

3.2. Формування та друкування комплексного звіту.

4. Оцінка результатів аналізу та прийняття оптимального рішення:

4.1. Аналіз матеріалів комплексного звіту;

4.2. Прийняття господарського управлінського рішення.

Згідно з наведеною технологією ключовим є: створення алгоритму програми, формування та друкування звіту за результатами обчислень, аналіз матеріалів звіту та прийняття господарського управлінського рішення з метою забезпечення фінансової стабільності діяльності підприємства.

Технологія застосування узагальнюючої методики являє собою комплексний підхід до організації процесу обліку, аналізу й управління розміром нарахуваної амортизації основних засобів за рахунок вибору раціонального методу нарахування амортизації. Це дозволить керівнику оперативно отримувати всі необхідні дані за певний період, переглянути та змінити, у разі необхідності, напрямки діяльності підприємства, істотно підвищити рівень управління фінансово-господарською діяльністю та забезпечити зростання конкурентних переваг підприємства на ринку.

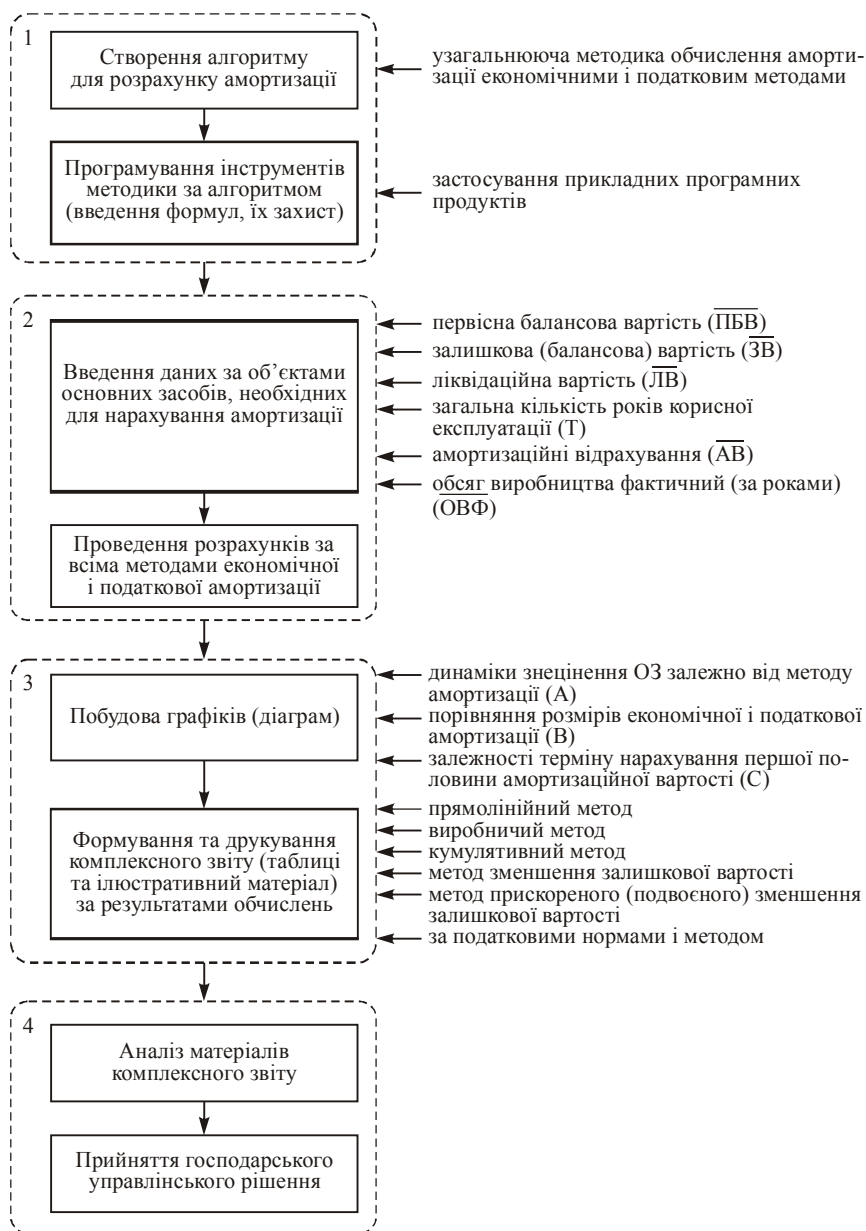


Рис. 2.11. Процедура реалізації технології застосування узагальнюючої методики нарахування амортизації основних засобів

Застосовуючи вимоги міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 36 «Зменшення корисності» [18, с. 855—933], керівництво підприємства визначає амортизовану вартість активу. При цьому керівництво оцінює рух коштів на основі обґрунтованих і прийнятних припущень, що відображають:

- актив у його поточному стані;
- раціональний вибір комплексу економічних умов протягом терміну корисної експлуатації активу.

МСБО 36 «Зменшення корисності» [18, с. 855—933] та МСБО 16 «Основні засоби» [18, с. 351—374] визначають процедури, які підприємство застосовує для забезпечення обліку всіх активів за сумою, не більшою ніж сума їх очікуваного відшкодування та розкриття інформації про зменшення корисності.

У процесі застосування розробленої узагальнюючої методики та з урахуванням вимог МСБО 36 «Зменшення корисності» [18] доцільно керівникам підприємств оцінювати рух грошових коштів та приймати господарські управлінські рішення таким чином:

- для прибуткових підприємств бажано використовувати на початку експлуатації основного засобу один із методів прискореної амортизації, а у разі зменшення корисності засобу замінити його на один із методів пропорційного нарахування амортизації;

- для збиткових підприємств бажано використовувати на початку експлуатації основного засобу один із методів пропорційного нарахування амортизації, а потім у разі покращання фінансового стану підприємства замінити його на один із методів прискореної амортизації.

Після визнання збитку від зменшення корисності активу нарахування амортизації слід коригувати у майбутніх періодах для розподілу переглянутої залишкової вартості активу мінус його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом терміну корисного використання, що залишається.

Таким чином, аналіз табл. 2.13 свідчить, що для прибуткових підприємств найбільш вигідним є використання на початку експлуатації основного засобу методів прискореного нарахування амортизації, тому що перша половина вартості буде амортизуватися за їх допомогою найшвидше. Для амортизації другої половини вартості основного засобу в разі зменшення його корисності для цих підприємств бажано замінити метод прискореної амортизації на метод пропорційного нарахування амортизації, тому що друга половина буде швидше амортизуватися за допомогою саме цих методів. Наприклад, як бачимо з графіка (рис. 2.10) для основ-

ного засобу групи 2, найшвидше нарахування першої половини амортизаційної вартості здійснюється для методів прискореної амортизації (на проміжку 1,25—1,60 року). Що стосується податкового методу амортизації, то перша половина вартості основного засобу амортизується за 1,75 року, тобто цей метод займає середнє положення між методами нарахування економічної амортизації — пропорційним та прискореними.

Отже, однією з важливих переваг запропонованої узагальнюючої методики є те, що вона може допомогти керівнику підприємства вибрати раціональний метод нарахування амортизації будь-якого основного засобу на будь-якому інтервалі його експлуатації. Методику можна рекомендувати керівництву підприємств для використання, тому що вона дозволяє дуже просто визначити термін нарахування будь-якої частки амортизаційної вартості основного засобу. Ця методика дозволить їм, скориставшись запропонованими ілюстративними матеріалами та своїми конкретними вихідними даними по основному засобу, навіть не маючи великого аналітичного досвіду, професійно визначити, який саме метод нарахування амортизації слід обрати у даний період експлуатації цього основного засобу. Методика сприяє оперативному і з часом, за необхідності, швидкому перегляду та зміні підприємством обраного методу нарахування амортизації для основного засобу за звітними періодами.

Слід зазначити, що узагальнююча методика обчислення амортизації побудована за певним алгоритмом обчислення з використанням відносних показників, трансформованих з абсолютних показників усіх методів економічної та податкової амортизації, які рекомендовані Міністерством фінансів України у П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] та чинними нормативними документами. Дослідження показало, що відносні показники є найбільш привабливими для застосування, наприклад, для порівняння результатів обчислення амортизації основних засобів за групами та вибору раціонального методу нарахування амортизації на підприємстві тощо.

Слід зауважити, що узагальнюючу методику можна рекомендувати для практичного впровадження не тільки підприємствам України, а й Росії. Діючий у бухгалтерському обліку Росії національний стандарт ПБО 6/01 «Облік основних засобів» [97, с. 201] інтегрований з положеннями міжнародних стандартів МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 36 «Зменшення корисності» [18]. Відповідно до ПБО 6/01 «Облік основних засобів» організації самостійно роблять вибір методів нарахування амортизації об'єктів

основних засобів. До числа прийнятих у Росії методів належать: лінійний, зменшуваного залишку, списання вартості за сумою чисел терміну корисного використання, списання вартості пропорційно до обсягу продукції (робіт) [128; 129; 130, с. 130]. Методи, що застосовують підприємства Росії в бухгалтерському обліку за алгоритмами розрахунків сум амортизації, відповідають таким методам, прийнятим в Україні: прямолінійному, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивному, виробничому. Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом методу зменшення залишкової вартості, в Україні прийнято коефіцієнт прискорення 2 (розглядалося у підрозділі 2.1). У Росії сутність методу зменшуваного залишку відповідає формулам (2.8) і (2.9), тільки коефіцієнт прискорення встановлюється органами виконавчої влади відповідно до законодавства РФ та розробляється перелік високотехнологічних галузей та ефективних видів машин і устаткування [97, с. 204]. Для цілей оподаткування амортизація в Росії нараховується щомісяця лінійним або нелінійним методами.

Застосування узагальнюючої методики на підприємстві уможливить:

- спростити процес розрахунків амортизації завдяки переходу від абсолютних числових значень до відносних у межах шкали від 0 до 1;

- уніфікувати процес порівняння завдяки застосуванню відносних величин;

- швидко, легко та вільно вибрати оптимальний метод нарахування амортизації будь-якого основного засобу на будь-якому інтервалі його експлуатації завдяки універсальності методики;

- забезпечити достовірність отриманих показників та зберегти комерційну таємницю;

- оперативно приймати господарські управлінські рішення.

Одна з причин теперішнього фінансового стану багатьох підприємств полягає у слабкому економічному обґрунтуванні рішень, які приймаються майже за повною відсутності оцінки ступеня впливу сум нарахованої амортизації на рівень інвестиційної привабливості підприємств. Тому запропоновані методика і технологія її застосування, пропозиції щодо організації обліку основних засобів сприятимуть професійному проведенню оцінки ефективності управління процесами оновлення основних засобів автоматизованим шляхом та можуть бути покладені в основу організаційних засад побудови обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації основних засобів.

2.5. Організаційні засади управління відтворенням основних засобів у обліково-аналітичній системі підприємства

Прагнення держави до єдиного міжнародного інформаційного простору потребує проведення ретельних досліджень, розробок та пропозицій з метою вдосконалення її економіко-правового середовища. З позиції фінансово-економічної діяльності вітчизняних підприємств функціонують дві системи: податкова та обліково-аналітична. Складовою вказаних систем є підсистема нарахування й використання амортизації основних засобів, яка потребує єдиного методичного та інформаційного забезпечення для вирішення питань ефективного управління відтворенням основних засобів, оперативного прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Систему в економічній енциклопедії [131, 726—727] умовно визначають за трьома групами. Між сутністю цих визначень існує досить тісний зв'язок, зокрема, обов'язкова наявність середовища існування та функціонування системи. Системи поділяють на матеріальні та нематеріальні (абстрактні). Загалом система розглядається як множина елементів, які знаходяться у відношеннях і зв'язках між собою та складають цілісність і єдність.

С. В. Мочерний запропонував розглядати систему як комплекс підсистем, елементів та компонентів з урахуванням характерних їм властивостей, «взаємодія між якими та середовищем зумовлює якісну або сутнісну нову інтегративну цілісність» [132, с. 361].

Враховуючи загальноприйнятий поділ систем, дослідження буде проводитись на основі абстрактних систем. «Абстрактні системи — це поняття, гіпотези, теорії, наукові знання про системи тощо» [133, с. 1437].

Огляд економічної літератури виявив різноманітність визначень категорії «система» і дозволив вважати найбільш наближеною до змісту нашого дослідження дефініцію, сформульовану С. В. Мочерним.

Підсистема нарахування й використання амортизації, як складова обліково-аналітичної та податкової систем, має певні особливості. Вони зумовлені різним законодавчим забезпеченням процесів нарахування амортизації у даних системах.

Особливості *управління відтворенням основних засобів у податковій системі* полягають у безпосередньому регулюванні державою та обов'язковому дотриманні підприємством розмірів на-

рахування амортизації за податковим методом і нормами відповідно до закону про прибуток [2].

Податкова система визначається як сукупність взаємопов'язаних податків, зборів, мита, що утримує держава, та методів оподаткування, збору й використання податків [134, с. 434].

Особливості *управління відтворенням основних засобів у обліково-аналітичній системі* полягають у комплексному творчому підході фахівців підприємства до процесу вибору та використання оптимального набору інструментів, які регулюють розмір нарахованої амортизації. Це реалізується у наказі про облікову політику, яким передбачено вирішення питань організації бухгалтерського обліку основних засобів на технологічному етапі.

Обліково-аналітична система містить сукупність інформації про господарську діяльність підприємства, яка вимірюється, реєструється, накопичується, обробляється, зберігається, узагальнюється з метою забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів повними, об'єктивними й достовірними даними задля прийняття ними виважених управлінських рішень [67, с. 38].

При визначенні особливостей процесу нарахування амортизації всередині обліково-аналітичної або податкової систем виникають розбіжності між: об'єктами (розмір первісної або балансової вартості), функціями (економічна, податкова), методами, термінами (основні засоби, основні фонди тощо), періодичністю нарахування (помісячно, поквартально), кількістю груп (дев'ять або чотири), економічною суттю категорії «амортизація». За умов зазначених розбіжностей висококваліфікованому бухгалтеру необхідно витратити додатковий час на проведення ним оцінки ефективності управління відтворенням основних засобів за різними методами нарахування амортизації.

З метою формування нової системи амортизації вчений Г. Г. Кірейцев у праці [135] розглянув проблеми управління інвестиціями в основний капітал та процесами відтворення основних засобів. Автор зазначає, що «недостатня теоретична розробленість даної проблеми не сприяє правильному розумінню суті та можливостей амортизації» [135, с. 24]. Навпаки, спрощене її тлумачення заважає формуванню амортизаційної політики на рівнях держави та підприємства й розробці ефективної системи в цілому.

Економіст М. Я. Дем'яненко пропонує уніфікувати податкову й обліково-аналітичну системи таким чином, щоб до останньої включити додаткові фіскальні функції [136, с. 11—12]. Але загалом автор пропонує залишити ці дві системи, які він називає «податковий» і «бухгалтерський» облік.

Дійсно, існування двох систем ускладнює реальне оцінювання фінансово-господарської діяльності підприємств з метою своєчасного відтворення основних засобів. Тому доцільно поступово гармонізувати об'єкти обліку й оподаткування, що приведе у подальшому до зникнення потреби у веденні розрахунків у окремій податковій системі та недоцільності існування самої системи. Для забезпечення інтересів підприємств і держави в отриманні ними реальної інформації пропонується проводити розрахунки податків за базовою вихідною інформацією обліково-аналітичної системи.

Докладний розгляд механізму управління інструментами узагальнюючої методики обчислення амортизації, розробка пропозицій щодо відтворення основних засобів сприятимуть досконалому володінню засобами підсистеми нарахування й використання амортизації та професійному керуванню підприємством. Належна організація обліку по кожній ділянці підвищує відповідальність облікових працівників за формування достовірної облікової інформації, яка дозволить реально оцінити фінансовий стан підприємства. Вихідна інформація підсистеми нарахування амортизації дозволить своєчасно задовольняти потреби підприємства в оновленні або заміні об'єктів основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування.

Економіст О. М. Свінцицька [137, с. 3] вважає, що нові підходи до планування господарської діяльності підприємств як основної функції управління підприємствами забезпечують організацію засобів, сприяють створенню плану діяльності як на перспективний, так і на поточний періоди, та дають основу для прийняття управлінських рішень.

Нарахована амортизація займає особливе місце в управлінні відтворенням основних засобів за рахунок власних коштів. Вона нерозривно пов'язана з основними фінансово-економічними показниками діяльності підприємства. Так, нарахована амортизація безпосередньо впливає на суми прибутку до оподаткування та грошового потоку після оподаткування, завдяки чому на підприємстві формується внутрішнє джерело інвестування та відтворення основного капіталу.

Група економістів (Р. Л. Самойленко, П. Сук, О. Хотомлянський та ін.) доводять, що інфляційні процеси, криза платежів і розрахунків за жорсткої системи витрат і податків, застосування примусового порядку розподілу виручки від реалізації деформують умови відтворення основних засобів, ведуть до нецільового використання і, у кінцевому підсумку, до втрат амортизаційних нарахувань для підприємств. Тому вони вважають, що необхідно

формувати на підприємстві амортизаційний фонд, розміщувати його на окремому рахунку та використовувати тільки за призначенням [138, с. 136; 139, с. 10; 140, с. 40; 122, с. 15].

Узагальнення і класифікація поглядів економістів (Т. Д. Косова, М. Г. Чумаченко) стосовно вирішення розглянутої проблеми виявили, що немає потреби у частковому або повному централізованому вилученні амортизаційних нарахувань [33] та обов'язкове розміщення акумульованих коштів на окремих рахунках у банках [123, с. 4].

Однією з основних проблем в інвестиційній сфері є протиріччя і диспропорції в організації процесів накопичення та використання амортизації основних засобів, які зношуються.

Економіст В. І. Рошило зазначила [141, с. 9], що в ринкових умовах впровадження контролю та обмежень щодо напрямків використання амортизації неприйнятне, але «в перехідних економіках, особливо пострадянського простору, де існують значні проблеми з оновленням основних фондів» державний контроль за цільовим використанням буде цілком виправданим.

Слід зазначити, що пропозиції деяких економістів стосовно обов'язкового формування «амортизаційного фонду» на підприємствах, недостатня кількість обігових коштів і криза платежів призведуть лише до погіршення ситуації. Отже, очевидною є потреба в управлінні нарахуванням та використанням амортизації на підприємстві.

Процес управління нарахуванням та використанням амортизації передбачає своєчасне отримання керівником підприємства достовірної інформації, необхідної для прийняття оптимальних рішень, тобто таких, що забезпечують найкращі результати на будь-якому проміжку часу та за будь-якими обраними критеріями оцінки методу амортизації. Формування та надання такої економічної інформації є головним завданням створення обліково-аналітичної системи, результати якої можуть застосовувати як внутрішні, так і зовнішні користувачі.

Деякі автори [142, с. 4] вважають, що управлінська діяльність — це один із найважливіших факторів функціонування й розвитку підприємств в умовах ринкових відносин.

Пропозиції науковців [143—155] не дають системного підходу до організації існуючої підсистеми нарахування та використання амортизації. З метою її вдосконалення та ефективного застосування в господарській діяльності підприємств розроблена й апробована узагальнююча методика обчислення амортизації економічними та податковими методами (див. п. 2.3).

Запропоновані методика і технологія її застосування можуть бути покладені в основу розробки організаційних засад побудови обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації, яка сприятиме підвищенню якості управління й оперативності прийняття господарських управлінських рішень щодо відтворення основних засобів.

На наш погляд, організаційні засади управління відтворенням основних засобів у обліково-аналітичній системі можна формувати за такими етапами:

Етап 1. Розробка фінансової структури підприємства та відокремлення центру відповідальності (ЦВ) з нарахування та використання амортизації.

Етап 2. Створення інформаційної бази для нарахування та використання амортизації.

Етап 3. Організація обліку амортизації на етапі формування звітності.

Етап 4. Управління витратами (амортизацією) і калькулювання собівартості.

Етап 5. Створення системи бюджетування (фінансового планування) нарахуванням та використанням амортизації.

Етап 6. Автоматизація процесу нарахування та використання амортизації.

Стисло охарактеризуємо кожний із цих етапів.

Етап 1. Фінансову структуру підприємства поділяють за центрами відповідальності. Так, ЦВ з нарахування та використання амортизації здійснює господарську й управлінську діяльність щодо амортизації. У межах системи обліку в центрах відповідальності формуються бюджети й оцінюється їх виконання шляхом порівнянням планових і фактичних показників [156, с. 17]. Такий поділ обліково-аналітичної системи дозволяє контролювати кошти, джерела виникнення доходів і витрат, реально та об'єктивно оцінювати діяльність підприємств.

Етап 2. Для розробки ефективних рішень щодо управління підприємством керівництву необхідна достовірна інформація про його виробничий і фінансовий стан. Необхідні дані можуть бути отримані як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел інформації. Зокрема, шляхом проведення опитування керівників і бухгалтерів інших підприємств щодо застосування ними в господарській діяльності методів нарахування амортизації (див. підрозділ 1.4); використання даних вибіркового обстеження підприємств України з питань нарахування та використання амортизації тощо [53—55]. Отримана інформація підлягає документуванню та реєстрації.

Етап 3. Зібрану первинну інформацію необхідно подати у зручному для користувача вигляді. Критерій оцінки подання інформації — це зручність для прийняття управлінських рішень [156, с. 18]. Рішення про те, які показники слід надавати і на якому рівні, приймаються під час розробки збалансованої системи показників. Звідси формують і вимоги до внутрішньої звітності. Пропонується обов'язкове формування на підприємстві альбому форм первинних документів з обліку основних засобів, у який доцільно включити, крім типових форм № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (дод. Ж), і відомість нарахування та використання амортизації (дод. Б).

Етап 4. У середині обліково-аналітичної системи формується інформація відповідно до п. 30 П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] щодо збільшення суми витрат і зносу основних засобів на суму нарахуваної амортизації.

Науковець С. М. Євтушенко відносить на собівартість виробленої продукції тільки амортизацію основних засобів виробничого призначення. Втрачена вартість основних засобів невиробничого призначення, вважає автор, лише збільшує збитки, тому що за допомогою цих засобів ніяка продукція не виробляється і джерелом відтворення є прибуток [157, с. 6].

Економіст І. О. Галиця [158, с. 18] основні невиробничі фонди пропонує перетворити на основні фонди галузей гуманітарно-інтелектуального виробництва, які за своєю участю у виробничому процесі не однорідні. Так, освіта і наука створюють основне джерело прогресу — нові знання, а на їх основі високі технології. Саме тому ці засоби можна віднести до активної частини основних фондів гуманітарно-інтелектуального виробництва.

Слід зазначити, що порядок поділу галузей народного господарства на сферу матеріального виробництва і невиробничу визначено Загальним класифікатором «Галузі Народного Господарства України» [159]. Відповідно до порядку поділу основні засоби, задіяні у цих галузях, поділяють за призначенням на виробничі та невиробничі. Статистичним щорічником України за 2000 рік [22, с. 84] визначено, що до виробничих належать основні засоби, що неодноразово беруть участь у матеріальному виробництві, поступово зношуються та частинами у вигляді нарахуваної амортизації переносять свою вартість на створюваний продукт. Невиробничі основні засоби не беруть безпосередньої участі у матеріальному виробництві.

Облік амортизації в обліково-аналітичній системі не впливає на формування податкових зобов'язань платників податку. П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] не містить поділу основних засобів за призначенням. Такий поділ міститься у законі про прибуток [2], що регулює оподаткування прибутку підприємств. Бажано проаналізувати вплив витрат у вигляді нарахованої амортизації різними економічними і податковим методами згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» з метою вибору з усієї сукупності оптимального методу нарахування амортизації. Оцінка здійснюється шляхом побудови діаграм: динаміки знецінення ОЗ залежно від методу амортизації; порівняння розмірів економічної і податкової амортизації; залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості за періодами.

До підсистеми нарахування та використання амортизації необхідно обов'язково включити інформацію за напрямками використання амортизації. Пропонується при формуванні звітності та прийнятті управлінських рішень використовувати відомість нарахування та використання амортизації.

Етап 5. Бюджетування або фінансове планування є основою управління підприємством і включає контроль та аналіз відхилень, роботи щодо оптимізації структури активів і пасивів тощо [156, с. 19]. Тому бюджетування й вихідні дані обліково-аналітичної системи міцно пов'язані та взаємозалежні.

Впровадження бюджетування спонукає підприємства організувати ефективно діючу систему обліку, звітності та збору інформації. Для складання бюджетів кожному ЦВ чи працівникові доводяться спеціальні табличні форми, в яких за окремими періодами і позиціями надаються показники чи інша інформація, яку слід представити. Зокрема, порядок використання сум нарахованої амортизації для здійснення капітальних інвестицій за напрямками законодавчо не врегульований. Тому була запропонована річна відомість нарахування та використання сум накопиченої амортизації (дод. Б), яка після заповнення направляється у відділ обробки та систематизації. Фахівці поділяють показники за групами для здійснення прогностичних розрахунків та безпосереднього складання бюджетів. Для спрощення процесу контролю під час складання бюджетів застосовують форми або документи фінансової та податкової звітності.

Етап 6. Управління передбачає своєчасне отримання керівником повної й достовірної інформації для прийняття оптимальних рішень, які забезпечують найкращі результати на будь-якому проміжку часу та за будь-якими обраними критеріями оцінки ме-

тоту амортизації. Така економічна інформація формується в обліково-аналітичній системі, результати якої застосовують як внутрішні, так і зовнішні користувачі.

Для оперативного прийняття управлінських рішень, економії робочого часу у разі опрацювання значного обсягу інформації необхідно впроваджувати на підприємстві сучасні автоматизовані інформаційні технології та інформаційні системи нового покоління. Це дозволить підприємству швидко опрацювати облікові дані на первинному та поточному етапах, вчасно отримати достовірну й повну інформацію підсистеми нарахування та використання амортизації у будь-який проміжок часу.

Основною метою автоматизованої інформаційної технології є опрацювання первинних даних та отримання інформації нової якості, на підставі якої приймаються оптимальні управлінські рішення [160, с. 9].

Під економічною інформаційною системою розуміють систему, призначену для зберігання, пошуку та видачі економічної інформації за запитамі користувачів [161, с. 14]. Інформаційні технології — це сукупність способів, методів і засобів збирання, реєстрації, передачі, зберігання, опрацювання обліково-економічної інформації та відображення її на базі інформаційних систем з найменшими витратами часу.

Характерними рисами сучасних інформаційних технологій є персоналізація обчислень, активна участь професійно освіченого фахівця, створення інформаційних баз даних для організації процесу нарахування та використання амортизації. Застосування таких технологій в обліку та управлінні відтворенням основних засобів дозволить вітчизняним підприємствам успішно конкурувати у діловому фінансовому світі.

Організація побудови обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації на сучасному підприємстві може провадитися за двома варіантами.

По-перше, за умови наявності можливостей часткової автоматизації обліку на підприємстві. Для цього доцільно використовувати стандартні прикладні програми. Цих програмних продуктів багато, однак деякі з них не дозволяють одночасно виконувати значну кількість об'ємних розрахунків та побудувати на підставі них комплексні графіки, інші складні у використанні, тому потребують додаткових витрат на створення програми і навчання персоналу. Найбільш придатною для цього є прикладна програма Excel пакета Microsoft Office. Даний варіант придатний передусім для невеликих підприємств.

По-друге, за умови впровадження на підприємстві комплексної інформаційної системи управління підприємством (КІСУП). Однією із складових КІСУП є обліково-аналітична система, яка включає підсистему з обліку основних засобів та нематеріальних активів. Комплексний підхід до організації модуля нарахування та використання амортизації інструментальними засобами розробленої узагальнюючої методики обчислення амортизації суттєво розширює можливості всієї підсистеми з обліку необоротних активів. Даний варіант є найбільш придатним для великих розвинених і розгалужених підприємств.

Тому невід'ємною складовою обліково-аналітичної системи є процедура реалізації технології застосування узагальнюючої методики розрахунків показників амортизації на підприємстві та на їх основі — прийняття обґрунтованих господарських управлінських рішень (рис. 2.11). Надання користувачам об'єктивної інформації, що відповідає єдиним міжнародним вимогам, може сприяти отриманню вітчизняними підприємствами зовнішнього інвестиційного забезпечення.

Враховуючи необхідність вибору оптимального методу нарахування амортизації в сучасних економічних умовах та комплексного управління процесом нарахування амортизації, доцільно поставити задачу «Автоматизована обробка інформації обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації» та розглянути її організаційно-економічну сутність, алгоритм розв'язання задачі та управлінські засади побудови обліково-аналітичної системи на її основі.

Організаційно-економічна сутність задачі

Характеристика задачі. Амортизація — досить важлива економічна категорія, яка потребує застосування наукового підходу та обґрунтування процесу вибору оптимального методу її нарахування. У виборі найкращої альтернативи серед методів нарахування економічної амортизації керівнику доцільно враховувати її вплив на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства, тобто на прибуток та грошовий потік підприємства.

Метою рішення задачі є оперативне отримання керівником підприємства достовірної інформації для прийняття зважених управлінських рішень. Це потребує використання сучасних інформаційних технологій для обчислення, управління нарахуванням та використанням амортизації.

Призначення задачі — організація автоматизованої обробки даних з нарахування амортизації економічними і податковим методами для забезпечення працівників бухгалтерії та керівництва

підприємства необхідною обліково-аналітичною інформацією щодо амортизації та вихідними даними, потрібними для прийняття управлінських рішень.

Техніко-економічна сутність задачі:

1) Збір інформації, необхідної для нарахування амортизації всіма діючими методами з використанням узагальнюючої методики обчислення амортизації.

2) Проведення аналізу впливу нарахованої амортизації на прибутки та грошовий потік підприємства.

3) Вибір оптимального методу нарахування амортизації у будь-який проміжок часу з урахуванням поточних умов господарської діяльності.

Результати рішення задачі нарахування та використання амортизації застосовуються керівництвом підприємства та працівниками бухгалтерії.

Задача вирішується раз на місяць (або раз на квартал).

Припинення розв'язання задачі автоматизованим способом буде здійснюватися за умов:

1) надходження недостовірної інформації з первинними документами, що веде до затримки розв'язання задачі;

2) збою в технічних засобах, що використовуються;

3) порушення цілісності машинної інформаційної бази;

4) зміни алгоритму розв'язання задачі.

До функцій персоналу у розв'язанні задачі належить збір інформації, перевірка повноти та достовірності вхідної інформації та її використання.

Опис вхідної інформації

Вхідна інформація для забезпечення розв'язання задачі з обліку й аналізу нарахування та використання амортизації має бути достатньою, точною і своєчасною. Вхідною інформацією при розв'язанні даної задачі є:

1) Типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів та нарахованої амортизації, затверджені наказом Міністерства України від 29.12.1995 р. № 352 [91]. Зокрема:

— № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;

— № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»;

— № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;

— № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів».

Перелік форм первинних документів з обліку амортизації основних засобів наведено в табл. 2.2. Форми ведуться працівником бухгалтерії щомісяця. Використовуються головним бухгалтером.

2) Типові форми облікової документації з первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та амортизаційних нарахувань, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [162]:

— № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

— № НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

— № НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Ведеться працівником бухгалтерії щомісяця. Використовується головним бухгалтером.

3) Файли, які створені під час розв'язання даної задачі:

— файл об'єкта основних засобів та нематеріальних активів (ОБ'ЄКТ);

— файл надходження, руху і вибуття основних засобів та нематеріальних активів (N_P_V), що вносить зміни до відомості нарахування та використання амортизації;

— файл залишку основних засобів та нематеріальних активів (OST);

— файл нарахування амортизації (AMORT).

4) Довідкова інформація у вигляді файлів:

• файл довідник груп основних засобів та нематеріальних активів (D-GR);

• файл-довідник норм податкової амортизації (D-NA);

• файл-довідник типових господарських операцій (D-TGO);

• файл-операція (OPERATE);

• довідник напрямків використання амортизації (D-VA).

Перелік та опис вхідних повідомлень у вигляді документів та файлів наведено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

ПЕРЕЛІК ТА ОПИС ВХІДНИХ ПОВІДОМЛЕНЬ

Назва	Ідентифікатор	Форма подання	Термін і частота використання
1	2	3	4
Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	ОЗ-1	Документ (у паперовому вигляді)	У міру виконання операцій
Акт на списання основних засобів	ОЗ-3	Документ (у паперовому вигляді)	У міру виконання операцій

Закінчення табл. 2.14

Назва	Ідентифікатор	Форма подання	Термін і частота використання
1	2	3	4
Інвентарна картка обліку основних засобів	O3-6	Документ (у паперовому вигляді)	У міру надходження основних засобів
Картка обліку руху основних засобів	O3-8	Документ (у паперовому вигляді)	У міру виконання операцій
Акт введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	HA-1	Документ (у паперовому вигляді)	У міру виконання операцій
Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	HA-2	Документ (у паперовому вигляді)	У міру надходження нематеріальних активів
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	HA-3	Документ (у паперовому вигляді)	У міру виконання операцій
Об'єкт основних засобів та нематеріальних активів	ОБЪЕКТ	Файл	У міру надходження основних засобів та нематеріальних активів
Надходження, рух і вибуття основних засобів та нематеріальних активів	N_P_V	Файл	У міру виконання операцій
Залишок основних засобів та нематеріальних активів	OST	Файл	Раз на місяць
Нарахування амортизації	AMORT	Файл	Раз на місяць
Перелік та опис умовно-постійної інформації			
Довідник груп основних засобів та нематеріальних активів	D-GR	Файл	У міру заповнення
Довідник норм податкової амортизації	D-NA	Файл	У міру заповнення
Довідник типових господарських операцій	D-TGO	Файл	У міру виконання операцій
Операція	OPERATE	Файл	У міру необхідності
Довідник напрямків використання амортизації	D-VA	Файл	Раз на місяць

Опис вихідної інформації

Вихідна інформація задачі надається у вигляді відеограм, машинограм та масивів інформації. Вихідні повідомлення видаються на екран і друк за запитом користувача. У ході розв'язання цієї задачі формується така вихідна інформація:

1) Масив амортизації (НА). Містить інформацію про нараховану амортизацію за попередні періоди.

2) Масив (PROV), містить журнал проведення.

3) Річна відомість нарахування та використання амортизації (дод. Б). Ведеться працівником бухгалтерії щомісяця протягом року. Відомість містить суму накопиченої амортизації за місяць у цілому за всіма видами основних засобів, груп і інвентарних об'єктів та суму нарахованої амортизації на початок року. Також містить інформацію про використання нарахованої амортизації за напрямками. Використовується головним бухгалтером та керівництвом підприємства.

4) Аналітичні діаграми: динаміки знецінення ОЗ залежно від методу амортизації (А); порівняння розмірів економічної і податкової амортизації (В); залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості за періодами (С). Ведеться працівником бухгалтерії щомісяця. Використовується головним бухгалтером та керівництвом підприємства.

5) Перелік і опис вихідної інформації наведено в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

ПЕРЕЛІК ТА ОПИС ВИХІДНИХ ПОВІДОМЛЕНЬ

Назва вихідного повідомлення	Ідентифікатор	Форма подання	Періодичність видачі	Термін видачі	Одержувач інформації
1	2	3	4	5	6
Нарахована амортизація за попередні періоди	НА	Масив на магнітних дисках	1 раз на місяць	1-го числа кожного наступного місяця	Бухгалтер (база даних автоматизованого робочого місяця)
Журнал проведення	PROV	Масив на магнітних дисках	1 раз на місяць	1-го числа кожного наступного місяця	Бухгалтер (база даних автоматизованого робочого місяця)
Відомість нарахування та використання амортизації	1-HBA	Машинограма	1 раз на місяць	5-го числа кожного наступного місяця	Головний бухгалтер, керівник

Назва вихідного повідомлення	Ідентифікатор	Форма подання	Періодичність видачі	Термін видачі	Одержувач інформації
<i>Аналітичні діаграми:</i> Динаміки знецінення ОЗ залежно від методу амортизації	A	Відеограма, машинограма	За запитом	У міру необхідності	Керівник
Порівняння розмірів економічної і податкової амортизації	B	Відеограма, машинограма	За запитом	У міру необхідності	Керівник
Залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості за періодами	C	Відеограма, машинограма	За запитом	У міру необхідності	Керівник

Алгоритм розв'язання

Математичний опис алгоритму обчислення амортизації економічними та податковим методами розроблено в п. 2.3 та наведено в табл. 2.7. Для реалізації узагальнюючої методики обчислення амортизації потрібно розробити алгоритм відповідно до держстандарту ГОСТ 19.701-90 «Єдина система програмної документації. Схеми алгоритмів, програм, даних і систем. Умовні позначки і правила виконання» [163].

Управлінські засади побудови обліково-аналітичної системи

1) Нарухування амортизації виконується за допомогою алгоритму узагальнюючої методики обчислення амортизації та його структурної схеми всіма існуючими методами.

2) Отримані відеограми та машинограми опрацьовуються виконавцем-аналітиком. За допомогою графіків динаміки знецінення ОЗ залежно від методу амортизації, порівняння розмірів економічної і податкової амортизації, залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості за періодами (виконані автоматизованим шляхом) фахівець аналізує вплив нарахуваної амортизації на прибуток та грошовий потік підприєм-

ства у конкретний момент часу з метою прийняття оптимального рішення. Тобто на підставі аналізу графіків аналітик приймає рішення стосовно доцільності застосування того чи іншого методу нарахування амортизації.

3) Такий аналіз і прийняття рішення проводяться окремо фахівцем або за допомогою КІСУП. Вихідна інформація розрахунків усіма методами нарахування амортизації з контуру бухгалтерського обліку, зокрема підсистеми обліку основних засобів та нематеріальних активів (має модуль нарахування та використання амортизації), надходить до контуру підтримки прийняття рішень. Система автоматизованим шляхом має виконувати ряд порівнянь чи операції зіставлення отриманих даних розрахованої амортизації різними методами з поточними прибутком і грошовим потоком підприємства. На підставі отриманих показників модуль вибору оптимальних рішень визначає оптимальний метод нарахування амортизації. Так, автоматизованим шляхом може визначатися вибір оптимального методу нарахування амортизації.

4) Порівняння аналітиком результатів рішень задачі, отриманих від фахівця та автоматизованим шляхом. Якщо такі результати збігаються, то продовжується розв'язання задачі. Керівник приймає остаточне рішення відносно вибору методу нарахування амортизації.

5) Нарухування амортизації обраним методом. Отримання результативної інформації та заповнення відомості нарахування та використання амортизації (частина «нарахування амортизації»).

6) Після закінчення звітного місяця (періоду) керівник приймає рішення відносно розподілу сум накопиченої амортизації (рахунок 09 «Амортизаційні відрахування») і планує використання амортизації за певними напрямками, зокрема на придбання основних засобів і нематеріальних активів тощо. На підставі запланованих рішень щодо використання амортизації бухгалтер-аналітик розраховує відсотки за напрямками використання і вводить їх у КІСУП ручним шляхом. Зміни вносяться у Довідник статті витрат амортизації, який складається із шести пунктів (дані довідника обновляються щомісяця).

7) Автоматизованим шляхом виконується розрахунок сум використаної амортизації.

8) За даними первинних документів та облікових реєстрів (рахунок 15 «Капітальні інвестиції») формується автоматизованим шляхом результатна інформація у вигляді відомості нарахування та використання амортизації (частина «використання амортизації за напрямками»).

Створення і впровадження обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації можливе лише на великих прибуткових підприємствах, оскільки проведення аналізу та створення системи спостереження за чинниками зовнішнього середовища потребує значних трудових та фінансових витрат. Крім того, для створення і функціонування обліково-аналітичної системи необхідно об'єднання зусиль бухгалтерів, фінансистів, менеджерів, інженерів-програмістів.

Розроблені узагальнююча методика нарахування амортизації, технологія її застосування, алгоритм реалізації узагальнюючої методики та відомість становлять напрями вдосконалення підсистеми нарахування та використання амортизації для управління відтворенням основних засобів у обліково-аналітичній системі вітчизняного підприємства (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Напрями вдосконалення підсистеми нарахування та використання амортизації для відтворення основних засобів на підприємствах

Удосконалення системи нарахування амортизації пропонується здійснювати за допомогою інструментів узагальнюючої методики шляхом прийняття господарських управлінських рішень стосовно вибору з усієї сукупності оптимального методу нарахування амортизації.

Удосконалення системи використання амортизації пропонується здійснювати за даними відомості нарахування та використання амортизації шляхом прийняття господарських управлінських рішень щодо розподілення нарахованої амортизації за напрямками використання.

Пропозиції щодо вдосконалення системи нарахування і використання амортизації забезпечать підприємству швидке отримання необхідної інформації, допоможуть у прийнятті оптимального управлінського рішення, та у разі необхідності прискорять процес коригування стратегії діяльності відповідно до фінансово-економічних умов, які постійно змінюються.

Ефективне використання підприємствами внутрішнього джерела інвестицій у вигляді нарахованої амортизації для управління відтворенням основних засобів за напрямками вдосконалення підсистеми нарахування та використання амортизації, які запропоновані в роботі, сприятиме оперативному прийняттю зважених управлінських рішень.

Загалом у цьому розділі розроблено організаційні аспекти побудови обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації для відтворення основних засобів, основу яких становлять:

- етапи практичної реалізації організаційних засад управління відтворенням основних засобів;

- узагальнююча методика обчислення амортизації як інструмент управління амортизаційною політикою основних засобів на підприємстві та її технологія для автоматизованого опрацювання інформації;

- організаційно-економічна сутність задачі «Автоматизоване опрацювання інформації обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації»;

- управлінські засади побудови обліково-аналітичної системи.

Організована побудова обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації основних засобів дозволить автоматизувати процес нарахування амортизації на вітчизняних підприємствах, оперативно обирати раціональний метод та ефективно використовувати нараховану амортизацію на відтворення основних засобів.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [88; 164—181].

ПІСЛЯМОВА

На основі викладеного вище можна зробити такі висновки.

Облікову політику підприємства запропоновано формувати за організаційним, технологічним та заключним етапами. Від варіанта вибору форм організації, методик і технології ведення обліку по кожній ділянці залежить побудова всієї обліково-аналітичної системи підприємства.

Складовою облікової політики підприємства є амортизаційна політика, яка в сучасних умовах має бути спрямована на підвищення фінансової зацікавленості підприємств у відтворенні основних засобів за рахунок капіталізації прибутку. Це вимагає від держави дотримання курсу на поступове зниження податкового тиску, вдосконалення методики визначення терміну використання основних засобів і норм амортизації та надання підприємствам широкої можливості використання в податковій системі прискорених методів нарахування амортизації основних засобів.

Амортизаційна політика підприємства включає планування, нарахування та використання амортизації. Змістом амортизаційної політики підприємства є сукупність економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації.

Запропоновано формувати амортизаційну політику на підприємстві за п'ятьма етапами (див. п.п. 2.1) та залучати до цього процесу майже всіх економічних і технічних фахівців, зокрема бухгалтера, аудитора та ін.

З метою ефективної організації обліку основних засобів на підприємстві запропоновано відомість нарахування та використання амортизації, яку доцільно застосовувати на четвертому і п'ятому етапах організації та впровадження амортизаційної політики. Відомість сприятиме спрощенню й уніфікації облікового процесу, посиленню контролю за обсягом нарахованої амортизації, реальному відображенню у примітках до фінансової звітності даних про розміри використання амортизації за напрямками.

Визначено показники, необхідні для нарахування амортизації основних засобів, які встановлюються наказом про облікову політику підприємства.

Запропоновано методи економічної амортизації класифікувати як методи пропорційного та прискореного нарахування. Кожний метод нарахування амортизації подано в економіко-математичному вигляді, тобто у вигляді розрахункових формул.

Визначення терміну експлуатації основного засобу за умовами податкового регламенту вимагає здійснення значного обсягу поквартальних розрахунків, а тому з метою оперативного вирішення цього питання запропоновано спрощену формулу (2.21).

Запропоновано формули (2.18, 2.20) для проведення підприємствами розрахунків амортизації в бухгалтерському обліку за нормами та методами, встановленими податковим регламентом. Вони дозволяють визначити балансову вартість необоротного активу на початок відповідного звітної періоду (2.18) та розмір амортизації за будь-який поточний звітний період (2.20). Дані формули допоможуть спростити процес розрахунків, швидко отримати необхідну економічну інформацію для прийняття управлінських рішень та досягти економії робочого часу виконавця.

Проведено аналіз основних показників нарахування амортизації, які визначалися з використанням запропонованих формул усіма методами за даними досліджуваного підприємства.

Поглиблений аналіз амортизаційної політики підприємств, статистичних даних вибіркового обстеження підприємств України щодо використання методів амортизації та впливу пріоритетних у застосуванні методів нарахування амортизації на прибуток та грошовий потік підприємства дозволили визначити концептуальні підходи до розробки та розробити узагальнюючу методику нарахування амортизації економічними та податковим методами.

Для оцінки розміру нарахованої амортизації основних засобів пропонується застосовувати такі основні методичні підходи, як витратний, прибутковий, комбінований. Основними методами витратного підходу є методи пропорційного нарахування амортизації, для прибуткового підходу характерні методи прискореного нарахування амортизації. Комбінований підхід поєднує прискорені та пропорційні методи нарахування амортизації.

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

Запропоновано узагальнюючу методику, яка спрощує процес розрахунків амортизації завдяки введенню відносних показників, дозволяє обрати оптимальний метод та приймати виважене управлінське рішення щодо планування напрямів використання нако-

пиченої амортизації для розширення внутрішнього інвестиційного потенціалу підприємства. Її реалізація здійснюється за відповідним алгоритмом на третьому етапі формування амортизаційної політики підприємства.

Розроблено технологію застосування узагальнюючої методики з метою автоматизації процедури проведення розрахунків, оптимізації показників амортизації та оперативного прийняття обґрунтованих господарських управлінських рішень щодо руху грошових потоків, прогнозів і програм економічного та соціального розвитку підприємства.

Розроблено організаційні засади управління відтворенням основних засобів, основу яких становлять узагальнююча методика, технологія та алгоритм її застосування, а також відомість нарахування і використання амортизації. Це дозволяє створити систему управління відтворенням економічних ресурсів для підвищення керованості та адаптування підприємств до фінансово-економічних умов, що постійно змінюються.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV зі змінами та доповненнями / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес Інформ, 2007 // liga.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 № 334/94 ВР зі змінами і доповненнями. У редакції Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес Інформ, 2007 // liga.
3. Про Концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України від 7 березня 2001 р. — № 169 // Орієнтир. — 2001. — № 13 (28 березня). — С. 7. — Дод. до газ. «Урядовий кур'єр».
4. Статистичний щорічник України за 2004 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2005. — 592 с.
5. Статистичний щорічник України за 2005 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — 576 с.
6. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видавн. центр «Академія», 2000. — Т.1. — 864 с.
7. Основні засоби України: Статистичний збірник. — К.: Державний комітет статистики України, 2004. — 162 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес Інформ, 2007 // liga.
9. Енциклопедія Сучасної України. — К.: Координаційне бюро Енциклопедії сучасної України Національної академії наук України, 2001. — 826 с.
10. MacCulloch The Principles of Political Economy. — Edinburgh, 1825.
11. Маркс К. и Энгельс Ф. Сочинения: В 30 т. / Изд. второе. — М.: Госполитиздат, 1963. — Т. 26. — Ч. 2: Маркс К. Теории прибавочной стоимости. — 703 с.
12. Малышев И. В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.

13. *Хорунжий Л. А.* Амортизационный фонд (теория и практика образования и использования). — М.: Экономика, 1971. — 248 с.
14. *Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. И. А. Смирнова / Под ред. проф. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
15. *Велли Глен А., Шорт Деніел Г.* Основы фінансового обліку: Пер. з англ. О. Мінін, О.Ткач. — К.: Основы, 1997. — 943 с.
16. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 496 с. (Серия — по бухгалтерскому учету и аудиту).
17. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440 // Орієнтир. — 2003. — № 193 (15 жовтня). — С. 5—11. — Дод. до газ. «Урядовий кур'єр».
18. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / Під ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2000. — 1272 с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. С. Бородкін, А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Ю. І. Осадчий та ін. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.
20. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
21. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
22. Статистичний щорічник України за 2000 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Техніка, 2001. — 600 с.
23. Статистичний щорічник України за 2002 рік. / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2003. — 664 с.
24. *Золотогооров В. Г.* Экономика: Энциклопедический словарь. — Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2003. — 720 с.
25. *Зайцев Н. Л.* Краткий словарь экономиста. — 3-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 176 с. — (Б-ка малых словарей «ИНФРА-М»).
26. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видавн. центр «Академія», 2001. — Т.2. — 848 с.
27. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. — 6-е изд. доп. — М.: Институт новой экономики, 2004. — 1376 с.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес Інформ, 2007 // liga.
29. *Хикс Дж. Р.* Стоимость и капитал: Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. ст. Р. М. Энтова. — М.: Прогресс, 1988. — 488 с. — (Экономическая мысль Запада).

30. Самуэльсон П. Экономика: В 2 т. — М.: НПО «Алгон» ВНИИСИ, 1992. — Т.2. — 416 с.

31. Держава та економічне зростання (концепція державного регулювання відтворювальних процесів в економіці України) / Б. Є. Кваснюк, С. І. Кіреєв, М. Я. Меламед, А. В. Мар'єнко, О. Ю. Болховітінова, А. І. Соляник, В. М. Стоєцький, О. М. Коклюнов та ін. / Під ред. Б. Є. Кваснюка. — К.: Ін-т економ. прогнозування, 2001. — 88 с.

32. Статистичний щорічник України за 2003 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О. Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2004. — 632 с.

33. Косова Т. Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 9. — С. 157—166.

34. Орлова В. К., Сенчішак С. В. Зв'язок амортизаційної політики з дивідендною політикою на підприємстві // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. — Кіровоград: КДТУ, 2003. — Ч. 1. — Вип. 4. — С. 357—363.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес Інформ, 2007 // liga.

36. Семиноженко В. Державна підтримка плюс ринкові пріоритети // Казна. — 2003. — № 10. — С. 5.

37. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. — М.: Гелиос АРВ, 1999. — 352 с.

38. Про реформування бухгалтерського обліку // Урядовий кур'єр. — 2000. — № 45. — С. 13.

39. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку як складова трансформації економіки України / Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку / За ред. В. М. Пархоменко. — Луганськ: «Промдрук» ДСД «Лугань», 2000. — С. 3—16.

40. У координаційній раді з бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 8. — С. 61—62.

41. Перспективи Співдружності — в економічній сфері на 2003—2010 рр. // Урядовий кур'єр. — 2003. — № 177. — С. 1.

42. Алексєєнко Л. М. Фінансовий капітал: актуальні проблеми та шляхи їх вирішення // Науковий вісник Волинського держ. ун-ту ім. Лесі Українки. — 2003. — № 9. — С. 74—79.

43. Чижиков Г. Економічні інтереси суб'єктів малого бізнесу в умовах інтеграції економіки України у світове господарство // Економіст. — 2006. — № 3. — С. 44 — 47.

44. Блейк Джон, Амант Ориол. Европейский бухгалтерский учет: Справочник / Пер. с англ. — М.: Инф.-изд. дом «Филинь», 1997. — 400 с.

45. Коваль Л. С. Международные стандарты и теория бухгалтерского учета: Уч.-метод. пособие. — М.: Гелиос АРВ, 2002. — 144 с.

46. Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 136 с.

47. Лук'яненко Л. Гармонізація фінансової звітності та обліку в умовах глобалізації бізнесу // Ринок цінних паперів України. — 2004. — № 11—12. — С. 9—14.

48. Величко О. Г., Прилипко С. І. Питання вдосконалення обліку та аудиту в системі корпоративного управління та розкриття інформації // Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доповідей на міжнародній науково-практичній конференції 19 травня 2006 р. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 137—138.

49. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.

50. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами. — К.: Екаунтінг, 2000. — 384 с.

51. Кузьельний М. В. Розвиток бухгалтерського обліку в сучасних умовах // Сучасний стан та проблеми інноваційного розвитку держави: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Тези доповідей (6—7 жовтня 2006 р.) / Відп. ред. М. І. Карлін. — Луцьк: РВВ «Вежа» Волинського держ. ун-ту ім. Лесі Українки. — 2006. — С. 107—109.

52. Городянська Л. В. Сутність обліково-аналітичної системи та місце амортизації в ній // Збірник тез за матеріалами IV Міжнародної науково-практичної конференції «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку» (10—12 жовтня 2006 р.) / Відп. ред. С. І. Шкарабан. — Тернопіль: Економічна думка, 2006. — С. 58—59.

53. Статистичний бюлетень «Результати вибіркового обстеження нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2001 рік» / Відп. ред. Луценко Н. Г. — К.: Державний комітет статистики України, 2003. — Ч. 1. — 247 с.

54. Статистичний бюлетень «Результати вибіркового обстеження нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2002 рік» / Відп. Луценко Н. Г. — К.: Державний комітет статистики України, 2003. — Ч. 2. — 247 с.

55. Статистичний бюлетень «Нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2003 рік». — К.: Державний комітет статистики України, 2004. — Ч. 1. — 126 с.

56. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV зі змінами та доповненнями / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1 © ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес-Інформ, 2007 // liga.

57. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР (із наступними змінами): Верховна Рада України, Інститут законодавства. — К.: Офіційне видання, 1997. — Т. 12: Закони України. — С. 180—229.

58. Лист Державного комітету статистики № 02-01-09/238 від 26.12.2000 р. / Р. В. Павелко, нач. управління методології та планування.

59. Державний класифікатор України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» / Розр. Ю. Б. Уманський, нач. відділу Мінстату України // Держкомстат України. — К.: Видання офіційне, 1994. — С. 9.

60. Форма № 1 — амортизація «Звіт про нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань», затверджено наказом Держкомстату України від 12.08.2003 р. № 260.

61. *Городянська Л. В.* Економічний зміст термінів «знос», «амортизація» та концепції їх нарахування // Матеріали II-ої Міжн. наук.-практ. конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (24—26 березня 2004 р.). — Черкаси: ЧДТУ, 2004. — С. 19—22.

62. *Городянська Л. В.* Прискорена амортизація — резерв збільшення основного капіталу підприємств у сучасних умовах // Економіка та підприємництво: Збірник наукових праць молодих учених та аспірантів. — Вип. 11 / Відп. ред. С. І. Дем'яненко. — К.: КНЕУ, 2003. — С. 230—236.

63. *Городянська Л. В.* Удосконалення методик обліку амортизації основних засобів — складова процесу входження України у міжнародне співтовариство // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць / Наук. ред. І. К. Бондар. — К., 2003. — Вип. 12 (31) — С. 87—93.

64. *Городянська Л. В.* Критерії оцінки існуючих методик обліку амортизації в Україні та у міжнародному фінансовому світі // IV Всеукраїнська науково-практична конференція «Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України». — Том 2. — Дніпропетровськ: Наука і освіта. — 2003. — С. 20—22.

65. *Городянська Л. В.* Амортизація за пріоритетними видами економічної діяльності в Україні // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Тези доповідей Міжн. наук. конференції (16—17 березня 2006 р.) / Відп. за вип. В. Г. Лінник — К.: КНЕУ, 2006. — С. 68—74.

66. *Городянська Л. В.* Аналіз обсягів і структури джерел інвестування в основний капітал підприємств України // Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях рыночной экономики: материалы VII научно-практической конференции (21 апреля 2006 г.). — Т.1. — Симферополь: КИБ, 2006. — С. 57—59.

67. *Городянська Л. В.* Нарахування амортизації в єдиній системі // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 7. — С. 37 — 40.

68. *Городянська Л. В.* Аналіз розподілу основних засобів за пріоритетними видами економічної діяльності та їх інвестиційної привабливості // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць / Відп. ред. А. М. Мороз. — К.: КНЕУ, 2006. — Вип. 8. — С. 188—195.

69. *Городянська Л. В.* Податкова та економічна амортизація — спільні й відмінні риси // Сучасний стан та проблеми інноваційного розвитку держави: Матеріали міжн. наук.-практ. конф. Тези доповідей (6—

7 жовтня 2006 р.) / Відп. ред. М. І. Карлін. — Луцьк: РВВ «Вежа» Волинського держ. ун-ту ім. Лесі Українки. — 2006. — С. 53—55.

70. *Городянська Л. В.* Особливості національної облікової системи // Збірник наукових праць IV Міжн. наук.-практ. конф. «Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період» (19—21 жовтня 2006 р.) у Хмельницькому економ. ун-ті. — Хмельницький: ТОВ НВП «Єврика», — 2006. — С. 362—367.

71. *Городянська Л. В.* Методи нарахування амортизації у контексті досвіду зарубіжних країн // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»: Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ «ХПІ», 2006. — № 13 (1) — С. 90—93.

72. *Кужельний М.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — С. 45—49.

73. *Верига Ю. А.* Облікова політика підприємства — основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей Міжн. наук.-практ. конф. (16—18 жовтня 2000 р.) / Відп. ред. В. М. Івахненко. — К.: КНЕУ, 2000. — С. 10—12.

74. *Житний П.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 3. — С. 3 — 10.

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

76. *Сопко В. В., Завгородній В. П.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2004. — 412 с.

77. *Грінко А. П.* Формування облікової політики основних засобів — як інструмент податкового планування // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. Спеціальний випуск. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 125—128.

78. *Фукс А. Е.* Проблеми вдосконалення амортизаційної політики в Україні // Матеріали міжн. наук.-практ. конф. «Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання» (4—5 червня 2004 р.). — Луцьк: Волинський держ. ун-т ім. Лесі Українки, 2004. — С. 83—84.

79. *Бондар О. В.* Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 1. — С. 38—42.

80. *Житний П.* Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 3. — С. 13—17.

81. *Білик І. А.* Актуальні проблеми вибору амортизаційної політики підприємства // Вісник технологічного університету Поділля. — 2003. — № 5. — С. 132—136.

82. *Борисенко М. А.* Інноваційні засади формування амортизаційної політики вітчизняного підприємства // Проблеми науки. — 2004. — № 5. — С. 31—35.

83. *Евсеева О.* Внедрение положений концепции амортизационной политики // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. — 2003. — № 9—10 (149—150). — С. 45—49.

84. *Бондар О. В.* Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 1 (43). — С. 38—42.

85. *Комаха А., Лавриненко М.* Амортизационная политика предприятия // ММ «Деньги и технологии». — 2001. — № 3. — С. 60—62.

86. *Орлов П., Орлов С.* Удосконалення державної амортизаційної політики // Економіка України. — 2003. — № 2 (495). — С. 32-36.

87. *Левченко Л. В.* Вплив економічної політики регіону на амортизаційну політику підприємства // Коммунальное хозяйство городов. — К.: Техника, 2002. — Вып. 46 — С. 122—126.

88. *Городянська Л. В.* Особливості нарахування і використання амортизації в обліково-аналітичній та податковій системах // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 2. — С. 101—112.

89. *Сопко В. В., Сопко О. В.* Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посіб. — К.: Знання України, 2003. — 231 с.

90. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.

91. Про затвердження типових форм первинного обліку, затверджені наказом Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352.

92. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 зі змінами та доповненнями / ЛІГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛІГА», ЛІГА Бізнес Інформ, 2007 // liga.

93. *Пархоменко В.* Як здійснюється аналітичний облік основних засобів у розрізі груп, визначених пунктом 5 ПБО 7 «Основні засоби»? // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 4. — С. 3—4.

94. Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів ДК 013-97», затв. наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології і сертифікації від 19.08.97 № 507 / Як нараховується амортизація в податковому та бухгалтерському обліку / Н. Борщ, О. Піроженко — Х.: Фактор, 2004. — С. 110—132.

95. *Пархоменко В. М.* Концептуальні засади Плану рахунків бухгалтерського обліку / Стандартизація бухгалтерського обліку в Україні: Нормативи. Коментарі. — К.: Фірма 1С Україна, 2001. — С. 359—364.

96. *Костенко В. В.* Удосконалення обліку основних фондів — необхідність здійснення процесів відтворення // Статистика України. — 2003. — № 1. — С. 73—75.

97. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 784 с.
98. *Виговська Н. Г.* Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: Дис. канд. екон. наук: 08.06.04. — Житомир, 1998. — 180 с.
99. *Назарбаева Р., Сахацкая З.* «Малоценные» проблемы основных средств // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. — 2001. — № 17. — С. 4—8.
100. *Твердомед А.* Две «малоценки» быстроизнашивающаяся и необоротная // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. — 2000. — № 14 (82). — С. 23—26.
101. *Шевченко Л.* Амортизация других необоротных материальных активов // Баланс. — 2000. — № 39 (320). — С. 33—37.
102. *Орлов П., Орлов С.* Державна амортизаційна політика та її відбиття в стандартах бухгалтерського обліку // Економіка України. — 2001. — № 3 (472). — С. 30—34.
103. *Пархоменко В. М.* Облік амортизації // Фінанси України. — 2003. — № 8. — С. 62—65.
104. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 зі змінами та доповненнями / ЛПГА: ЕЛІТ 7.8.1©ІАЦ «ЛПГА», ЛПГА Бізнес Інформ, 2007 // lga.
105. *Грабова Н. М., Добровський В. М.* Бухгалтерський облік у торгівлі: Навч. посіб. / Під ред. М. В. Кужельного. — К.: А.С.К., 2004. — 800 с.
106. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський / Під ред. В. В. Сопка, О. В. Бойка. — К.: Фенікс, 2003. — 468 с.
107. *Личиленко О. В.* Бухгалтерський фінансовий облік.: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2003. — 524 с.
108. *Матвій М. Я., Хомин П. Я.* Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: Навч. посіб. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 352 с.
109. *Алборов Р. А., Хоружий Л. И., Ширококов В. Г., Кокарев Н. А.* Учет нематериальных активов и амортизация их стоимости // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 2002. — № 4. — С. 16—20.
110. *Панфилова Ю.* Учет амортизации нематериальных активов // Аудитор. — 2000. — № 6. — С. 14—19.
111. *Назарбаева И., Климовская М.* «Амортизационное» эхо (основные фонды без «госбюджетных» особенностей) // Бухгалтерия. — 2003. — № 12 (531). — С. 58—61.
112. *Сук П.* Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2003. — № 15. — С. 2—9.
113. *Мякота В.* Амортизація: податковий та бухгалтерський облік // Податки та бухгалтерський облік. — 2003. — № 16. — Спец. випуск. — С. 23—51.

114. *Губачова О.* Обираємо метод нарахування амортизації основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 11. — С. 42—48.

115. *Ткачук О. М.* До питання застосування методів нарахування амортизації на малих підприємствах // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. — 2001. — № 12. — С. 73—75.

116. *Кононенко Т., Замлинський В.* Про можливості інтеграції методики нарахування амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 10. — С. 24—28.

117. *Сажинець С.* Організація обліку амортизації основних фондів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 5. — С. 42 — 50.

118. *Самойленко Р. Л.* Питання ефективного використання амортизації суб'єктами господарювання // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць / Наук. ред. І. К. Бондар. — К., 2002. — Вип. 17. — С. 136—138.

119. *Голов С.* Дискусійні аспекти амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 5. — С. 3—8.

120. Зміни до плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і до інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2003 р. № 671 // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 1. — С. 65.

121. *Чалый И.* Источники инвестиций по-кабминовски. Если нет активов, пассивы не помогут // Зеркало недели. — 2004. — 20 марта. — С. 11.

122. *Голов С.* Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 9—15.

123. *Чумаченко М.* Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — С. 3—7.

124. *Чумаченко М.* Амортизаційні відрахування — суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 6—8.

125. *Карев В.* Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 2. — С. 19—32.

126. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — 2-ге вид. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.

127. *Лазоренко Л. В.* Особливості технології розробки та прийняття управлінських рішень в різних умовах виробництва // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць / Наук. ред. І. К. Бондар. — К., 2002. — Вип. 17. — С. 60—62.

128. *Карагод В. С., Захарьин В. Р.* Бухгалтерский и налоговый учет амортизации объектов основных средств. — М.: Дело и сервис, 2003. — 154 с.

129. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет для менеджеров: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2004. — 400 с.
130. Аудит: Учебник / Под ред. П. В. Черноморда, А. А. Каракова. — М.: Изд-во Рос. эконом. акад., 2003. — 364 с.
131. Экономическая энциклопедия / Научн.-ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; Гл. ред. Л. И. Абалкин. — М.: ОАО «Издательство «Экономика», 1999. — 1055 с.
132. Економічна енциклопедія: У трьох томах. — Т.3 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видавничий центр «Академія», 2002. — 952 с.
133. Большой Российский энциклопедический словарь. — М.: Большая Российская энциклопедия, 2003. — 1888 с.
134. Барихин А. Б. Экономика и право. Энциклопедический словарь. — М.: Книжный мир, 2000. — 928 с.
135. Кірейцев Г. Г. Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 1. — С. 23—30.
136. Дем'яненко М. Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 1. — С. 10—17.
137. Свінцицька О. М. Планування діяльності підприємства: Навч. посіб. — К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2004. — 232 с.
138. Самойленко Р. Л. Питання ефективного використання амортизації суб'єктами господарювання // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць / Наук. ред. І. К. Бондар. — К., 2002. — Вип. 17. — С. 136—138.
139. Сук П. Облік амортизаційного фонду // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2004. — № 8. — С. 8—10.
140. Хотомлянський О., Колосок В. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів // Економіка України. — 2004. — № 3. — С. 38—42.
141. Рошило В. І. Формування амортизаційної політики підприємства: Автореф. дис... канд. економ. наук: 08.04.01 / Інститут економічного прогнозування НАН України. — К., 2004. — 20 с.
142. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навч. посіб. / За ред. Ф. Ф. Бутинця, М. М. Шигун. — Житомир: ЖДТУ, 2004. — 352 с.
143. Баб'як Н. Д. Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємств // Фінанси України. — 2001. — № 11. — С. 34—40.
144. Борищ Н., Федорченко Н. Амортизація: податковий та бухгалтерський облік — 3-тє вид. перероб. і доп. — Х.: Видавничий будинок «Фактор», 2003. — 128 с.
145. Григалашвили Л. П. Методика начисления амортизации в Республике Грузия // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 20. — С. 60—62.
146. Козик В. В., Федоровський В. А. Вплив амортизації на формування інвестиційної привабливості проектів // Фінанси. — 2002. — № 8. — С. 107—116.

147. *Левченко Л. В.* Оцінка сучасних підходів щодо визначення амортизаційних нарахувань в Україні // Матеріали ІХ Всеукраїнської науково-практичної конференції «Менеджмент та маркетинг: досягнення і перспективи» (13 березня 2002 р.) / Ред. В. Г. Герасимчук. — К.: ІВІТ Політехніка, 2002. — С. 146.

148. *Панфилова Ю.* Учет амортизации нематериальных активов // Аудитор. — 2000. — № 6 — С. 14—19.

149. *Пархоменко В.* Організація бухгалтерського обліку основних засобів і фінансових інвестицій // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 5. — С. 3—6.

150. *Притуляк Н. М.* Ефективність використання нематеріальних активів // Фінанси України. — 2001. — № 11. — С. 41—45.

151. *Сажинець С.* Організація обліку амортизації основних фондів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 5. — С. 42—50.

152. *Сажинець С.* Про уніфікацію обліку довгострокових малоцінних необоротних матеріальних активів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 25—31.

153. *Сунь Линь.* Методика оценки стоимости объектов нематериальных активов // Сборник Киевского нац. ун-та им. Тараса Шевченко. — К.: Экономика. — 2000. — № 41. — С. 56—59.

154. *Сунь Линь.* Учет, аудит и анализ нематериальных активов: Дис...канд. екон. наук: 08.06.04. — К., 2001. — 211 с.

155. *Тарасова І.* Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 4. — С. 38—41.

156. *Абрамова І.* Правильное решение! Как строить систему управленческого учета // Бухгалтер и компьютер. — 2003. — № 10. — С. 14—20.

157. *Євтушенко С. М.* Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: Автореф. дис... канд. економ. наук: 08.06.04 / Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. — К., 2004. — 22 с.

158. *Галиця І. О.* Основні фонди: відтворення з урахуванням нових реалій розвитку // Фондовий ринок. — 2002. — № 3. — С. 18—19.

159. *Галузі Народного Господарства України: Загальний Класифікатор, затверджений наказом Міністерства статистики України № 21 від 24.01.94.*

160. Информационные технологии управления: Учебное пособие для студентов вузов / Под ред. Г. А. Титоренко. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 280 с.

161. *Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С.* Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2007. — 439 с.

162. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732 // www.liga.net.

163. ГОСТ 19.701-90 Единая система программной документации. Схемы алгоритмов, программ, данных и систем. Условные обозначения и правила выполнения. — М.: Изд-во стандартов, 1991. — 26 с.

164. *Городянська Л.* Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №2. — С. 12—18.

165. *Городянська Л. В.* Раціональний вибір підприємством методу амортизації // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. — Кіровоград: КДТУ, 2003. — Ч. 1. — Вип. 4. — С. 141—147.

166. *Городянська Л.* Організація первинного обліку основних засобів на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 6. — С. 26—35.

167. *Городянська Л. В.* Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. — 2004. — № 2 (32). — С. 57—68.

168. *Городянська Л. В.* Узагальнююча методика обчислення амортизації економічними і податковим методами // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. — Вип. 10. — Черкаси: ЧДТУ, 2004. — С. 82—90.

169. *Городянська Л. В.* Удосконалення процесу обліку і аналізу амортизації основних засобів за допомогою узагальнюючої методики з використанням програми Excel // Вісник Рівненського державного технічного університету. Серія: економіка. — Рівне: НУВГП. — 2004. — Ч. 2. — Вип. 4 (28). — С. 33—43.

170. *Городянська Л. В.* Технологія вибору оптимального методу нарахування амортизації та прийняття господарських управлінських рішень // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. — Вип. 5 / Відп. ред. А. М. Мороз. — К.: КНЕУ, 2005. — С. 200—206.

171. *Городянська Л. В.* Методологічні аспекти організації амортизаційної політики на підприємстві // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. Серія: «Підприємництво, менеджмент та маркетинг»: Збірник наукових праць. — Вип. XII. — № 2 — Рівне: НУВГП, 2006. — С. 57—63.

172. *Городянська Л. В.* Вплив амортизації на грошовий потік підприємства // Вчені записки: Збірник наукових праць. Вип. 9. / Відп. ред. А. Ф. Павленко. — К.: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2007. — С. 127—132.

173. *Городянська Л. В.* Особливості облікової політики підприємств державної форми власності // Становлення облікової політики в Україні: Тези доповідей Всеукраїнської наукової конференції (18—19 травня 2007 р.). / Відп. ред. П. Я. Хомин. — Тернопіль: Економічна думка, 2007. — С. 71—73.

174. *Городянська Л. В.* Наказ про облікову політику — основа організації обліково-аналітичної системи на підприємстві // Вісник Тер-

нопільського національного економічного університету: Збірник наукових праць. — Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет. / Гол. ред. А. Ф. Мельник — 2007. — № 3. — С. 140—146.

175. *Городянська Л. В.* Статистико-економічний аналіз амортизації: нарахування економічними і податковим методами та напрямки використання підприємствами України // Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. — 2004. — № 5. — С. 118—128.

176. *Городянська Л. В.* Організаційні аспекти побудови обліково-аналітичної системи управління нарахуванням та використанням амортизації // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні: Науковий збірник / За ред. В. Є. Швеця. — Львів: Інтерєко, 2005. — С. 605—611. — (Формування ринкової економіки в Україні. — Спецвипуск 15 (частина 2)).

177. *Городянська Л. В.* Концепція нарахування та використання амортизації в Україні // Тези міжн. наук.-практ. конференції «Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні» (25—26 березня 2005 р.). — Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2005. — С. 126—127.

178. *Городянська Л. В.* Статистико-економічний аналіз амортизації основних засобів за призначенням і функціями // Фінансово-кредитне стимулювання економічного зростання: Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. Тези доповідей (3—5 червня 2005 р.) / Відп. ред. Р. А. Слав'юк. — Луцьк: РВВ «Вежа» Волинського держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2005. — С. 388—390.

179. *Городянська Л. В.* Звітність підприємства та питання уніфікації її термінології // Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: Матеріали Міжн. наук.-практ. конференції (16—17 травня 2006 р.). — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. — Ч. 1. — С. 24—27.

180. *Городянська Л. В.* Інструменти управління розміром амортизації підприємства та держави // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. — Кіровоград: КНТУ, 2006. — Ч. 2. — Вип. 10. — С. 46—51.

181. *Городянська Л. В.* Система амортизації та оновлення основних засобів на підприємствах України // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Збірник наукових праць. Випуск «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку» / Відп. ред. О. Є. Кузьмін. — Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2007. — № 577. — С. 102—109.

А. Аналіз існуючих систем бухгалтерського обліку та нарахування амортизації в Україні

Додаток А.1

ПОРІВНЯННЯ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА КРИТЕРІЯМИ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ

№ з/п	Назва країни	Критерії обліку амортизації основних засобів західноєвропейських країн та України						Примітка
		Облік вартості основних засобів (база для обчислення амортизації)	Термін використання основних засобів (норми амортизації)	Методи амортизації	Принципи об'єднання звітності (виповнення до податково-звітності)	Принципи обліку й звітності		
						загальні	детальні	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Англосаксонська система бухгалтерського обліку								
1	Велико-британія	Первісна або оціночна	Очікуваний термін служби	Стандарт SSAP 12	Так	Так	Ні	Бухгалтерські норми амортизації не збігаються з податковими нормами
2	Ірландія	Первісна або оціночна	Очікуваний термін служби	Відсутність національних стандартів	Так	Так	Ні	Так само
3	Нідерланди	Первісна або поточна	Очікуваний термін служби	Бухгалтерські норми	Так	Так	Ні	Так само
Континентальна система бухгалтерського обліку								
4	Бельгія	Нижчий показник із значень початкової та ринкової вартості	Очікуваний термін корисного використання	Прямолінійний, понижених відрахувань або за податковим законодавством	Так	Так	Ні	Домінування податкового законодавства. Базування на податках

№ з/п	Назва країни	Критерії обліку амортизації основних засобів західноєвропейських країн та України						Примітка
		Облік вартості основних засобів (база для обчислення амортизації)	Термін використання основних засобів (норми амортизації)	Методи амортизації	Принципи обов'язковості (підготовка звітів відповідно до податкового законодавства)	Принципи обліку й звітності		
						загальні	детальні	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Німеччина	Згідно з податковим законодавством за собівартістю	Термін служби встановлюють як для податкових цілей	Жодних юридичних приписів не існує. Можна виявити використання прямолінійного, знижуваного залишку, сумування по роках	Так	Ні	Так	Так само
6	Греція	Первісна вартість активів	Норми податкового законодавства	Норми податкового законодавства	Так	Ні	Так	Так само
7	Данія	Первісна вартість активів	Очікуваний термін	Самостійно обирають часто прямолінійний. Не обов'язково вибирати амортизаційні ставки, які використовуються для податкових цілей	Так	Так	Ні	Бухгалтерські норми амортизації не збігаються із податковими нормами
8	Іспанія	За собівартістю (включають усі витрати на придбання та введення в дію)	Корисний термін служби	Нарахування амортизації здійснюється систематично, нормативи відрізняються від податкових	Так	Ні	Так	Домінування податкового законодавства. Базування на податках

9	Італія	Первісна вартість	Норми податкового законодавства	Амортизаційні нормативи встановлюються податковими законами. Часто на практиці використовують прискорений метод.	Так	Ні	Так	Так само
10	Португалія	Вартість придбання чи собівартість виробництва	Корисний термін використання	Нарахування амортизації здійснюється систематично	Так	Так	Ні	Бухгалтерські норми амортизації не збігаються з податковими нормами
11	Франція	Вартість придбання чи собівартість виробництва	Термін знецінення становить 20—30 років для будинків та споруджень; 10 років для основних виробничих засобів; 5 років для транспортних засобів	З 1960 року дозволено використовувати методи прискореного списання	Так	Ні	Так	Домінування податкового законодавства. Базування на податках
12	Швеція	За собівартістю	Корисний термін використання	Нарахування амортизації здійснюється систематично. Часто на практиці використовують прямолінійний метод	Так	Так	Ні	Так само
13	Україна	Первісна або переоцінена*	Очікуваний термін служби	П(С)БО 7	Так	Так	Ні	Так само

*Після вибору підходу підприємством він не повинен змінюватися. Не дозволяється, щоб частка засобів оцінювалася за первісною вартістю, а інша — за поточною.

**Вартість, яка амортизується, визначається за вирахуванням її ліквідаційної вартості.

**СТАТИСТИЧНІ ДАНІ ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ
УКРАЇНИ ПОДАТКОВОГО ТА ЕКОНОМІЧНИХ МЕТОДІВ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ
у 2001 р. (у цілому та за регіонами) [53]**

№ з/п	Назва регіону	Усього обстежено підприємств		Методи, за якими нараховується амортизація на підприємствах										
				Податковий			Економічний							
		загальна кількість	у % до підсумку	кількість	у % до підсумку (1007)	у % до загальної кількості	кількість	у % до підсумку (1202)	у % до загальної кількості	прямолинійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорено-го зменшення залишкової вартості
1	Україна	2209	100	1007	100	45,6	1202	100	54,4	509	35	3	652	3
2	Республіка Крим	49	2,22	19	1,89	38,8	30	2,50	61,2	10	—	—	20	—
3	м. Севастополь	9	0,41	9	0,89	100,0	—	—	—	—	—	—	—	—
4	Вінницька	39	1,77	24	2,38	61,5	15	1,25	38,5	6	—	—	9	—
5	Волинська	100	4,53	43	4,27	43,0	57	4,74	57,0	19	5	—	33	—
6	Дніпропетровська	55	2,49	33	3,28	60,0	22	1,83	40,0	13	1	—	7	1
7	Донецька	55	2,49	26	2,58	47,3	29	2,41	52,7	19	2	—	8	—
8	Житомирська	133	6,02	56	5,56	42,1	77	6,41	57,9	31	1	—	45	—
9	Закарпатська	33	1,49	14	1,39	42,4	19	1,58	57,6	3	5	—	11	—
10	Запорізька	24	1,09	8	0,79	33,3	16	1,33	66,7	9	—	—	7	—

11	Івано-Франківська	47	2,13	20	1,99	42,6	27	2,25	57,4	7	—	—	20	—
12	Київська (без м. Києва)	110	4,98	53	5,26	48,2	57	4,74	51,8	24	—	—	33	—
13	Кіровоградська	100	4,52	33	3,28	33,0	67	5,57	67,0	23	2	—	41	1
14	Луганська	151	6,83	71	7,05	47,0	80	6,65	53,0	41	—	—	39	—
15	Львівська	81	3,67	47	4,67	58,0	34	2,83	42,0	13	1	—	20	—
16	Миколаївська	36	1,63	17	1,69	47,2	19	1,58	52,8	13	—	—	6	—
17	Одеська	151	6,84	80	7,94	53,0	71	5,91	47,0	32	2	1	36	—
18	Полтавська	32	1,45	11	1,09	34,4	21	1,75	65,6	12	2	1	6	—
19	Рівненська	15	0,68	10	0,99	66,7	5	0,42	33,3	3	—	—	2	—
20	Сумська	57	2,58	—	—	—	57	4,74	100,0	14	1	—	42	—
21	Тернопільська	47	2,13	15	1,49	31,9	32	2,66	68,1	6	2	1	22	1
22	Харківська	280	12,67	134	13,31	47,9	146	12,15	52,1	82	3	—	61	—
23	Херсонська	31	1,40	15	1,49	48,4	16	1,33	51,6	8	—	—	8	—
24	Хмельницька	131	5,93	55	5,46	42,0	76	6,32	58,0	11	1	—	64	—
25	Черкаська	146	6,61	94	9,34	64,4	52	4,33	35,6	18	1	—	33	—
26	Чернівецька	18	0,81	6	0,60	33,3	12	1,00	66,7	3	1	—	8	—
27	Чернігівська	119	5,39	46	4,57	38,7	73	7,3	61,3	36	5	—	32	—
28	м. Київ	160	7,24	68	6,75	42,5	92	9,2	57,5	53	—	—	39	—

**СТАТИСТИЧНІ ДАНІ ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ
УКРАЇНИ ПОДАТКОВОГО ТА ЕКОНОМІЧНИХ МЕТОДІВ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ
у 2002 році (у цілому та за регіонами) [54]**

№ з/п	Назва регіону	Усього обстежено підприємств		Методи, за якими нараховується амортизація на підприємствах										
				Податковий				Економічний						
		загальна кількість	у % до підсумку (2211)	кількість	у % до підсумку (1009)	у % до загальної кількості	кількість	у % до підсумку (1202)	у % до загальної кількості	прямоліній- ний	виробничий	кумулятив- ний	зменшення залишкової вартості	прискорено- го зменшен- ня залишко- вої вартості
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Україна	2211	100,0	1009	100,0	45,6	1202	100,0	54,4	517	36	2	643	4
2	Республіка Крим	48	2,17	19	1,88	39,6	29	2,41	60,4	10	—	—	19	—
3	м. Севастополь	9	0,41	9	0,90	100,0	—	—	—	—	—	—	—	—
4	Вінницька	39	1,76	22	2,18	56,4	17	1,41	43,6	7	—	—	10	—
5	Волинська	100	4,52	44	4,36	44,0	56	4,66	56,0	20	4	—	32	—
6	Дніпропетровська	59	2,67	32	3,17	54,2	27	2,24	45,8	16	2	—	7	2
7	Донецька	57	2,58	26	2,58	45,6	31	2,58	54,4	20	2	—	9	—
8	Житомирська	133	6,02	58	5,75	43,6	75	6,24	56,4	31	—	—	44	—

9	Закарпатська	36	1,63	15	1,49	41,7	21	1,75	58,3	3	6	—	12	—
10	Запорізька	23	1,04	8	0,79	34,8	15	1,25	65,2	8	—	—	7	—
11	Івано-Франківська	47	2,13	22	2,18	46,8	25	2,08	53,2	8	—	—	17	—
12	Київська (без м. Києва)	110	4,98	53	5,25	48,2	57	4,74	51,8	24	—	—	33	—
13	Кіровоградська	101	4,57	34	3,37	33,7	67	5,57	66,3	24	3	—	39	1
14	Луганська	152	6,87	72	7,14	47,4	80	6,65	52,6	39	—	—	41	—
15	Львівська	88	3,98	58	5,75	65,9	30	2,50	34,1	11	—	—	19	—
16	Миколаївська	29	1,31	17	1,68	58,6	12	1,00	41,4	10	—	—	2	—
17	Одеська	150	6,78	79	7,83	52,7	71	5,91	47,3	35	2	—	34	—
18	Полтавська	29	1,31	8	0,79	27,6	21	1,75	72,4	12	2	1	6	—
19	Рівненська	16	0,72	10	0,99	62,5	6	0,50	37,5	3	—	—	3	—
20	Сумська	60	2,71	—	—	—	60	4,99	100,0	18	1	—	41	—
21	Тернопільська	45	2,04	12	1,19	26,7	33	2,75	73,3	6	2	1	23	1
22	Харківська	280	12,66	132	13,08	47,1	148	12,31	52,9	86	3	—	59	—
23	Херсонська	28	1,27	12	1,19	42,9	16	1,33	57,1	6	—	—	10	—
24	Хмельницька	131	5,93	53	5,25	40,5	78	6,49	59,5	9	2	—	67	—
25	Черкаська	146	6,60	93	9,22	63,7	53	4,41	36,3	18	1	—	34	—
26	Чернівецька	16	0,72	6	0,59	37,5	10	0,83	62,5	2	1	—	7	—
27	Чернігівська	119	5,38	45	4,46	37,8	74	6,16	62,2	37	5	—	32	—
28	м. Київ	160	7,24	70	6,94	43,8	90	7,49	56,2	54	—	—	36	—

Зразок анкети та результати анкетування

АНКЕТА

Шановний респонденте!

Дане обстеження проводиться з метою вивчення результатів прийнятого керівництвом Вашого підприємства рішення стосовно методів нарахування амортизації згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [8]

Повне найменування підприємства _____

Форма власності _____

Основні види діяльності (КВЕД) _____
з довідки зі статуправління (розшифруйте)

Регіон, місто реєстрації підприємства _____

Контактна особа, телефон _____

Вкажіть, які методи амортизації основних засобів використовує Ваше підприємство у бухгалтерському обліку?

- ☐ Прямолінійний
- ☐ Зменшення залишкової вартості
- ☐ Прискореного зменшення залишкової вартості
- ☐ Кумулятивний
- ☐ Виробничий
- ☐ Норми і методи амортизації, передбачені податковим зако-

нодавством

Хто допомагає керівнику Вашого підприємства встановлювати норми амортизації (корисний термін використання та ліквідаційну вартість) основних засобів у бухгалтерському обліку?

підкресліть

головний бухгалтер

комісія

інша посадова особа
(розшифруйте)

РЕЗУЛЬТАТИ АНКЕТУВАННЯ 120 ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорення залишкової вартості	залишкова вартість
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Виробниче об'єднання «Київприлад»	загальнодержавна	м. Київ Жовтнева РДА						+
2	ВАТ Київський завод «Аналітиприлад»	колективна	м. Київ						+
3	ЗАТ Страхова компанія «Велес»	колективна	м. Київ						+
4	ТОВ «Підприємство «КЕМП»	колективна	Бородянська РДА						+
5	ТОВ «Северодонецький ОРГХІМ К»	колективна	м. Київ						+
6	ТОВ «Техноком»	колективна	м. Київ, Голосівська РДА						+
7	ЗАТ Агрофірма «Нива»	колективна	Чернігівська область, Носівська РДА, с. Коломійцівка				+		

Продовження табл.

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишків	прискорення за лінійною вартістю	податковий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
8	ДП «Чернігівський обласний райавтодор» Філія «Носівський райавтодор»	державна	Чернігівська область, м. Носівка	+					
9	ЗАТ «Носівська районна аптека № 19»	колективна	Чернігівська обл., м. Носівка	+					
10	Рівчак-Степанівське комунальне підприємство	комунальна	Носівська РДА				+		
11	Рівчак-Степанівське споживче товариство	колективна	Носівська РДА				+		
12	Сільськогосподарське дочірнє підприємство «Росава-Агро»	колективна	Чернігівська область, с. Рівчак-Степанівка				+		
13	Рівчак-Степанівська сільська рада	комунальна	Чернігівська область, с. Рівчак-Степанівка				+		

14	ВАТ «Новомосковський трубний завод»	колективна	м. Новомос-ковськ, Дніпро-петровська обл.		+				
15	ВАТ «Грібо»	колективна	м. Біла Церква	+					+
16	ТОВ «М.І.Б.С. тревел M.I.B.S. travel»	колективна	м. Київ, Печерська РДА						+
17	ТОВ «Юнітекс»	колективна	м. Київ, вул. Панфіловців, 20	+					
18	ЗАТ «Транснафто-переробка»	колективна	Київська обл., м. Обухів						+
19	ПП «Агропрогрес»	приватна	Чернігівська обл., Носівська РДА, с. Степові Хутори				+		+
20	ТОВ «Стріла»	колективна	м. Київ, Голосіївська РДА						+
21	ВАТ «Гірс»	акціонерна	м. Київ, Шевченківська РДА	+					
22	ВАТ «Південтепло-енергомонтаж»	акціонерна	м. Київ						+
23	ВАТ «Новатор»	акціонерна	м. Хмельницький						+
24	ТОВ «Пентаімлекс»	колективна	м. Київ, Святошинська РДА						+
25	ТОВ «Агроінженерний центр»	колективна	м. Київ						+
26	ТОВ «Евросеть»	колективна	м. Київ						+
27	ТОВ «Майстер-Сервіс»	колективна	м. Київ						+

Продовження дод. А.4.2

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорення за лінійною вартості	податковий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
28	ТОВ «Авотрейд»	колективна	м. Київ	+					
29	Дніпровське ЗАТ «Гідро-спецбуд»	колективна	Київська обл., м. Вишгород	+					
30	ВАТ «Київ-Одяг»	колективна	м. Київ, Оболонська РДА						+
31	ПП «Алекс +»	приватна	м. Київ, Голосіївська РДА	+					
32	ТОВ «Український папір»	колективна	м. Київ						+
33	ПП «Нью-Йорська експрес хімічстка»	приватна	м. Київ	+					

34	ТОВ «Магістр-консалтинг»	колективна	м. Київ							+
35	ТОВ «Перукарня-230»	колективна	м. Київ	+						
36	ТОВ «Сегмент»	колективна	Одеська обл., м. Білгород-Дністровськ		+					
37	ТОВ «Стека»	колективна	м. Київ							+
38	ТОВ «Легат»	колективна	м. Київ							+
39	Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»	державна	м. Київ	+						
40	ТОВ «С.Ц.-2001»	колективна	м. Черкаси							+
41	ПП виробничо-комерційна фірма «СТД»	приватна	м. Черкаси							+
42	ТОВ «МЧМ»	колективна	м. Черкаси							+
43	ТОВ «Фірма Промзерно»	колективна	м. Черкаси							+
44	СКПТМ «Сміла-теплокомуненерго»	комунальна	Черкаська обл., м. Сміла				+			
45	Сільськогосподарське ТОВ «Вільянка»	колективна	Городищенська РДА							+
46	ТОВ «Агросарт»	колективна	м. Черкаси				+			
47	Спеціалізоване будівельне управління-39 ВАТ трест «Київміськбуд-6»	колективна	м. Київ				+			

Продовження дод. А.4.2

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорення за лінійною вартості	податковий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
48	ПП «Давиденко ПП»	приватна	Черкаська обл., Черкаський р-н., с. Леськи						+
49	ТОВ «Черемош ЛТД»	колективна	м. Київ, Печерська РДА						+
50	ЗАТ «Легхарчопостачзбут»	колективна	м. Київ	+					+
51	ТОВ «Целтнієкс»	колективна	м. Київ, Шевченківська РДА	+					+
52	ТОВ «Малі інженерні системи»	колективна	м. Київ						+
53	«Громадське харчування» ВАТ Київ ЗНДЄП	колективна	м. Київ	+					+
54	ДП НДКТІМГ	державна	м. Київ						+
55	КП «Житлоінвестбуд — УКБ»	комунальна	м. Київ	+					

56	ЗАТ «Софтлайн»	колективна	м. Київ							+
57	ТОВ «КОВО»	колективна	м. Київ	+						
58	Державне науково-виробниче видав. «Державний інформаційний геологічний фонд України»	загально-державна	м. Київ							+
59	ТОВ фірма «Металіст»	колективна	м. Бориспіль	+						+
60	ТОВ «Торгкомплект»	колективна	м. Київ							+
61	ТОВ «Радіоактив Україна»	приватна	м. Київ							+
62	ТОВ «Петрус»	колективна	м. Київ							+
63	ТОВ «Спец. РПБ пожежно-профілактичних робіт»	колективна	м. Київ							+
64	Український науково-дослідний інститут соціальної та судової психіатрії та наркології	державна	м. Київ, Деснянська РДА							+
65	Підприємство побутового обслуговування «Лагуна» у формі ТОВ	колективна	м. Київ, Оболонська РДА	+						
66	СП ТОВ «Американська хімічистка»	колективна	м. Київ, Печерська РДА		+					
67	ТОВ «Святослав»	колективна	м. Київ, Оболонська РДА							+
68	ТОВ «Моноліт-колір»	колективна	м. Київ							+
69	ЗАТ «ПРАЙД-БАНК»	колективна	м. Київ	+						

Продовження дод. А.4.2

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорення за лінійною вартості	податковий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
70	Комунальне підприємство «ЕкопогІл»	комунальна	м. Київ						+
71	ТОВ «СТЕНС-К»	колективна	м. Київ	+					
72	Київська філія комерційного банку «Експобанк»	колективна	м. Київ	+					
73	ТОВ «Науково-виробнича фірма «Віпорт»	колективна	м. Київ, Печерська РДА						+
74	КП «Редакція журналу «Дім, сад, город»	колективна	м. Київ	+					
75	Функулер КП «Київпастранс»	комунальна	м. Київ	+					
76	ТОВ «Київський холодокомбінат»	колективна	м. Київ	+					

77	ЗАТ «Гірськолижний спортивний комплекс «Протасів Яр»	колективна	м. Київ, Солом'янська РДА	+						
78	ТОВ «Променергобуд»	колективна	м. Київ						+	
79	ТОВ «Укрмашресурс»	колективна	м. Київ, Печерська РДА	+					+	
80	МП фірма «Атлант» — ТОВ	колективна	м. Київ, Печерська РДА						+	
81	ТОВ «Сітітерм»	колективна	м. Київ, Печерська РДА	+						
82	ЗАТ «Сайфер»	колективна	м. Київ,	+					+	
83	ТОВ Об'єднання «Укрмо-нолітбуд»	колективна	м. Київ, Дарницька РДА						+	
84	ДВ ІМ ім. С. П. Тимошенка	колективна	м. Київ						+	
85	ТОВ з іноземними інвестиціями «Ісда — IVF»	колективна	м. Київ	+						
86	Союз організацій інвалідів України	колективна	м. Київ						+	
87	ПП «Арктик»	приватна	м. Київ, Подільська РДА						+	
88	ВАТ «Черкасиобленерго» Уманські енергетичні мережі	колективна	м. Умань Черкаської обл.						+	
89	ЗАТ «Пивзавод на Подолі»	колективна	м. Київ						+	
90	ТОВ «Розумні машини»	колективна	м. Київ				+			

Продовження дод. А.4.2

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорення за лінійною вартості	податковий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
91	ТОВ «Радіоактив Фільм»	колективна	м. Київ, Шевченківська РДА						+
92	ТОВ «Фірма «Південний міст»	колективна	м. Київ, Печерська РДА				+		
93	ДП «Соніко — Україна»	колективна	м. Київ, Оболонська РДА						+
94	ТОВ «Родос»	колективна	м. Київ, Шевченківська РДА						+
95	ТОВ «ДКС»	колективна	м. Київ						+
96	ТОВ «Фірма Едельвейс»	колективна	м. Київ, Шевченківська РДА						+
97	Церква ЄХБ «Надія»	колективна	м. Київ	+					
98	ПП «СЕДМИ»	приватна	м. Київ, Дарницька РДА	+					
99	ТОВ «Регул»	колективна	м. Київ, Шевченківська РДА						+
100	ПП «Елсід»	приватна	м. Київ	+					

101	ТОВ науково-виробнича фірма «ТАСК»	колективна	м. Київ	+					
102	МПП «Колхі»	приватна	м. Київ					+	
103	ТОВ «Карідан»	колективна	Києво-Святошинський р-н, с. Білогородка					+	
104	Асоціація «Герма»	колективна	м. Київ, Солом'янська РДА					+	
105	ПП «Медика»	приватна	м. Київ, Святошинська РДА			+			
106	ЗАТ «Ліберті Маркет»	колективна	м. Київ, Печерська РДА					+	
107	ТОВ «ПрестоЕкспо»	колективна	м. Київ, Голосіївська РДА	+					
108	ПП «Укреспорт»	приватна	м. Київ, Дніпровська РДА	+				+	
109	ТОВ «СП — Промсервіс»	колективна	м. Київ, Дніпровська РДА					+	
110	Національний заслужений академічний український народний хор України ім. Т. Г. Верьовки	державна	м. Київ, Радянська РДА	+				+	
111	ТОВ «Ініціатива ЛТД»	колективна	м. Київ, Деснянська РДА	+					
112	ТОВ «СТАР»	колективна	м. Київ	+					
113	ТОВ «Діагностичні системи — Україна»	колективна	м. Київ					+	
114	ПП «Спаський причал»	приватна	м. Київ, Подільська РДА					+	

Закінчення дод. А.4.2

№ з/п	Назва підприємства	Форма власності	Місто реєстрації	Методи амортизації, які застосовуються на підприємствах за рішенням керівництва					
				пропорційні		прискорені			
				прямолінійний	виробничий	кумулятивний	зменшення залишкової вартості	прискорення за лінійною вартості	податковий
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
115	ПП «Рекламно-видавнича група «Точка зору»	приватна	м. Київ, Оболонська РДА	+					
116	ТОВ «Телерадіокомпанія «Лідер»	колективна	м. Київ						+
117	ТОВ «Компас»	колективна	м. Київ	+					
118	ТОВ «Видавничий дім Медіа Інформ»	колективна	м. Київ						+
119	ТОВ «Імпрес — Контакт»	колективна	м. Київ	+					
120	ТОВ «Рекламне агентство «Нова»	колективна	м. Київ, Печерська РДА						+
Загалом				41	1	2	12	1	73

ВІДОМІСТЬ
нарахування та використання амортизації за 2007 р.

КП «УЖТ «Печерськжитло»
(підприємство, установа, організація)

№ з/п	Звітний період	За даними бухгалтерського обліку												Сума використаної амортизації, грн (кредит рахунку 09)			
		Сума накопиченої амортизації (дебет рахунку 09), грн				Напрямки використання амортизації											
		на початок звітного періоду	за звітний період (місяць)	на кінець звітного періоду	назва	сума використаної амортизації, грн	найменування, номер, дата документа	попільшення (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів	придбання (виготовлення) основних засобів	придбання (створення) нематеріальних активів	інші капітальні роботи	попільшення отриманих на капітальні інвестиції позик					
1	10	3 000 210,66	4955,45	2 975 469,30	Трактор Т-25А	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	29 696,81
	02																
	11																
	12																
	Разом																

Виконавець _____ підпис
Головний бухгалтер (бухгалтер) _____ підпис
М. О. Івагова (ім'я, по батькові, прізвище)

Вихідні дані для розрахунків по основних засобах груп 2, 3
(згідно з податковим законодавством)

Оборотна відомість 2007 р. 3-й квартал (фрагмент)
Виробничий автотранспорт та інші виробничі засоби

КП «УЖГ «Печерськжитло»
Лист 1 Форма ОВ-1

Інв. №	Найменування	На початок				Сума нарахованої амортизації	Прибуття		Вибуття		Залишкова вартість
		Кількість	Первісна балансова вартість	Амортизація (знос)	Залишкова вартість		Первісна вартість	Амортизація (знос)	Первісна вартість	Амортизація (знос)	
Виробничий автотранспорт та інші виробничі засоби											
6	САК-4	3	0.00	0.00	0.00	0.00					0.00
8	Електрозварювальний апарат ТДН-401	1	248.98	236.02	12.96	0.49					12.47
9	Підйомник	2	0.00	0.00	0.00	0.00					0.00
11	Обладнання для готування бітуму	1	0.00	0.00	0.00	0.00					0.00
20	Верстат деревообробний	1	558.12	370.70	187.42	7.03					180.39
22	Верстат свердильний ПТ-18	1	336.45	190.84	145.61	5.46					140.15
23	Електроталь	1	814.32	604.21	210.11	7.88					202.23
25	Верстат свердильний	1	1781.81	997.51	784.30	29.41					754.89
26	Генератор ацетел.	1	390.11	225.70	164.41	6.17					158.24

36	Верстат настільний ф. 16	1	2081.00	434.19	1646.81	61.76					1585.05
50	Верстат настільно-свердильний	1	329.15	173.63	155.52	5.83					149.69
57	Двигун 402-1000400-01	1	5334.00	927.88	4406.12	165.23					4240.89
82	Трактор Т-30 з навісним обладнанням (безкоштовно)	1	28 100.00	0.00	28 100.00	0.00					28 100.00
84	Трактор Т-30 з навісним обладнанням (безкоштовно)	1	28 016.67	0.00	28 016.67	0.00					28 016.67
99	Газозварювальний апарат	1	417.00	417.00	0.00	0.00					0.00
118	Мотокоса	2	725.00	305.98	419.02	15.71					403.31
136	Обладнання для готування бітуму	1	0.00	0.00	0.00	0.00					0.00
138	Машинна паркетно-шліфувальна	1	163.04	163.04	0.00	0.00					0.00
139	Насос «Гном»	1	833.33	445.06	388.27	14.56					373.71
140	Насос «Гном»	1	833.33	427.03	406.30	15.24					391.06
141	Газозварювальний апарат	2	833.00	406.51	426.49	15.99					410.50
143	Генератор АСП	1	360.00	139.46	220.54	8.27					212.27
144	Генератор АСП	1	360.00	135.42	224.58	8.42					216.16
145	Фарбувальний апарат	1	256.20	93.86	162.34	6.09					156.25
146	Верстат настільний ф. 13	1	925.00	193.00	732.00	27.45					704.55
150	Тротуарно-прибиральна машина ІПУ16МП	1	10 000.00	3717.41	6282.59	235.60					6046.99
	Разом	31	83 696.51	10 604.45	73 092.06	636.59					72 455.47
	Усього	31	83 696.51	10 604.45	73 092.06	636.59					72 455.47

**Обчислення амортизації економічними
та податковим методами по основному засобу групи 2
(згідно з податковим регламентом) за даними
комунального підприємства УЖГ «Печерськжитло»**

Додаток Д.1

**ВИХІДНІ ТА ПОХІДНІ ПОКАЗНИКИ
ПО ОСНОВНОМУ ЗАСОБУ ГРУПИ 2**

Показник	Відповідно до П(С)БО 7 [8]	Відповідно до закону про прибуток [2]
1	2	3
Первісна вартість тротуарно-прибиральної машини, грн	10 000	10 000
Термін експлуатації, роки	5	Визначається за формулою (2.21)
Ліквідаційна вартість, грн	1000	0*
Виробнича ставка амортизації	Порядок визначення за формулою (2.3): $\begin{aligned} \text{Виробнича ставка амортизації (норм на одиницю продукції)} &= \\ &= \frac{10000 - 1000}{90000} = 0,10 \text{ (грн/км)} \end{aligned}$ Загальний розрахунковий обсяг виробництва де: $20000 + 30000 + 10000 + 20000 + 10000 = 90000 \text{ (км)}$	—
Сума чисел років	Порядок визначення за формулою (2.5): $C = \frac{(5+1)}{2} \times 5 = 15$	—

Закінчення дод. Д.1

Показник	Відповідно до П(С)БО 7 [8]	Відповідно до закону про прибуток [2]
1	2	3
Норма амортизації, %: • для методу зменшення залишкової вартості • для методу прискореного (подвоєного) зменшення залишкової вартості	• Порядок визначення за формулою (2.7): $1 - \sqrt[5]{\frac{1000}{10000}} = 1 - 0,63095 \approx 0,36905 \text{ або } 37\%.$ • Порядок визначення за формулою (2.9): $\frac{1}{5} \times 2 \times 100 \% = 40\%.$	Згідно з табл. 2.4 норма складе 10 % на квартал та 40 % на рік
Амортизаційна вартість*, грн	9000	10 000

* Для проведення розрахунків податкової амортизації приймемо ліквідаційну вартість — 0,004 грн.

** Амортизаційна вартість необоротних активів — це первісна або переоцінена вартість необоротних активів, зменшена на ліквідаційну вартість [8].

Додаток Д.2

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ
РІВНОМІРНОГО (ПРЯМОЛІНІЙНОГО) СПИСАННЯ
ПРОПОРЦІЙНО ДО ЧАСУ ВИКОРИСТАННЯ, грн**

Рік	Розрахунок амортизації згідно з формулою (2.1)	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
1	2	3	4	5
Дата придбання	—	—	—	10 000
Кінець 1 року	$\frac{10000 - 1000}{5} = 1800$	1800	1800	8200
Кінець 2 року	$\frac{10000 - 1000}{5} = 1800$	1800	3600	6400
Кінець 3 року	$\frac{10000 - 1000}{5} = 1800$	1800	5400	4600
Кінець 4 року	$\frac{10000 - 1000}{5} = 1800$	1800	7200	2800
Кінець 5 року	$\frac{10000 - 1000}{5} = 1800$	1800	9000	1000

Додаток Д.3

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ
РІВНОМІРНОГО (ПРЯМОЛІНІЙНОГО) СПИСАННЯ
ПРОПОРЦІЙНО ДО ОБСЯГУ ВИКОНАНИХ РОБІТ, грн**

Рік	Обсяг виконаних робіт, км	Розрахунок амортизації згідно із формулою (2.2)	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
1	2	3	4	5	6
Дата придбання	—	—	—	—	10 000
Кінець 1 року	20 000	$20\,000 \times 0,1 = 2000$	2000	2000	8000
Кінець 2 року	30 000	$30\,000 \times 0,1 = 3000$	3000	5000	5000
Кінець 3 року	10 000	$10\,000 \times 0,1 = 1000$	1000	6000	4000
Кінець 4 року	20 000	$20\,000 \times 0,1 = 2000$	2000	8000	2000
Кінець 5 року	10 000	$10\,000 \times 0,1 = 1000$	1000	9000	1000

Додаток Д.4

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ СПИСАННЯ
ВАРТОСТІ ЗА СУМОЮ ЧИСЕЛ, грн**

Рік	Розрахунок амортизації згідно з формулою (2.4)	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
1	2	3	4	5
Дата придбання	—	—	—	10 000
Кінець 1 року	$\frac{(5-0)}{15} \times (10\,000 - 1\,000) \approx 3\,000$	3000	3000	7000
Кінець 2 року	$\frac{(5-1)}{15} \times (10\,000 - 1\,000) \approx 2\,400$	2400	5400	4600
Кінець 3 року	$\frac{(5-2)}{15} \times (10\,000 - 1\,000) \approx 1\,800$	1800	7200	2800
Кінець 4 року	$\frac{(5-3)}{15} \times (10\,000 - 1\,000) \approx 1\,200$	1200	8400	1600
Кінець 5 року	$\frac{(5-4)}{15} \times (10\,000 - 1\,000) \approx 600$	600	9000	1000

*Додаток Д.5***НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ
ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ, грн**

Рік	Розрахунок амортизації згідно з формулою (2.6)	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
1	2	3	4	5
Дата придбання	—	—	—	10 000
Кінець 1 року	$10\,000 \times 37\% = 3700$	3700	3700	6300
Кінець 2 року	$6300 \times 37\% = 2331$	2331	6031	3969
Кінець 3 року	$3969 \times 37\% = 1469$	1469	7500	2500
Кінець 4 року	$2500 \times 37\% = 925$	925	8425	1575
Кінець 5 року	$1575 - 1000 = 575$	575	9000	1000*

* Ця сума не може бути меншою за визначену залишкову вартість (у нашому прикладі — 1000 грн).

*Додаток Д.6***НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ МЕТОДОМ
ПРИСКОРЕНОГО ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ, грн**

Рік	Розрахунок амортизації згідно з формулою (2.8)	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
1	2	3	4	5
Дата придбання	—	—	—	10 000
Кінець 1 року	$0,40 \times 10\,000 = 4000$	4000	4000	6000
Кінець 2 року	$0,40 \times 6000 = 2400$	2400	6400	3600
Кінець 3 року	$0,40 \times 3600 = 1440$	1440	7840	2160
Кінець 4 року	$0,40 \times 2160 = 864$	864	8704	1296
Кінець 5 року	$1296 - 1000 = 296$	296	9000	1000*

* Ця сума не може бути меншою за визначену залишкову вартість (у нашому прикладі — 1000 грн).

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНОГО ЗАСОБУ ПОДАТКОВИМ
МЕТОДОМ ПРИ ЗАЛИШКОВІЙ ВАРТОСТІ 0,004 грн**

Рік	Квартал	Розрахунок амортизації за розрахунковий квартал згідно з формулою (2.10), грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Річна амортизація, грн	Балансова вартість на кінець звітного (початок наступного) кварталу, грн
1	2	3	4	5	6
	Дата придбання	—	—	—	10 000,00
	1 квартал	$10\,000,00 \times 0,1 = 1000,00$	1000,00		9000,000
	2 квартал	$9000,00 \times 0,1 = 900,00$	1900,00		8100,000
	3 квартал	$8100 \times 0,1 = 810,00$	2710,00		7290,000
Кінець 1 року	4 квартал	$7290,00 \times 0,1 = 729,00$	3439,00	3 439,00	6561,000
	5 квартал	$6561,00 \times 0,1 = 656,10$	4095,10		5904,900
	6 квартал	$5904,00 \times 0,1 = 590,49$	4685,59		5314,410
	7 квартал	$5314,41 \times 0,1 = 531,44$	5217,03		4782,969
Кінець 2 року	8 квартал	$4782,97 \times 0,1 = 478,30$	5695,33	2 256,33	4304,672
	9 квартал	$4304,67 \times 0,1 = 430,47$	6125,80		3874,205
	10 квартал	$3874,21 \times 0,1 = 387,42$	6513,22		3486,784
	11 квартал	$3486,78 \times 0,1 = 348,68$	6861,89		3138,106
Кінець 3 року	12 квартал	$3138,11 \times 0,1 = 313,81$	7175,70	1 480,38	2824,295
	13 квартал	$2824,30 \times 0,1 = 282,43$	7458,13		2541,866
	14 квартал	$2541,87 \times 0,1 = 254,19$	7712,32		2287,679
	15 квартал	$2287,68 \times 0,1 = 228,77$	7941,09		2058,911
Кінець 4 року	16 квартал	$2058,91 \times 0,1 = 205,89$	8146,98	971,28	1853,020
	17 квартал	$1853,02 \times 0,1 = 185,30$	8332,28		1667,718
	18 квартал	$1667,72 \times 0,1 = 166,77$	8499,05		1500,946
	19 квартал	$1500,95 \times 0,1 = 150,09$	8649,15		1350,852
Кінець 5 року	20 квартал	$1350,85 \times 0,1 = 135,09$	8784,23	637,25	1215,767
	21 квартал	$1215,77 \times 0,1 = 121,58$	8905,81		1094,190
	22 квартал	$1094,19 \times 0,1 = 109,42$	9015,23		984,771
	23 квартал	$984,77 \times 0,1 = 98,48$	9113,71		886,294

Продовження дод. Д.7

Рік	Квартал	Розрахунок амортизації за розрахунковий квартал згідно з формулою (2.10), грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Річна амортизація, грн	Балансова вартість на кінець звітного (початок наступного) кварталу, грн
1	2	3	4	5	6
Кінець 6 року	24 квартал	$886,29 \times 0,1 = 88,63$	9202,34	418,10	797,664
	25 квартал	$797,66 \times 0,1 = 79,77$	9282,10		717,898
	26 квартал	$717,90 \times 0,1 = 71,79$	9353,89		646,108
	27 квартал	$646,11 \times 0,1 = 64,61$	9418,50		581,497
Кінець 7 року	28 квартал	$581,50 \times 0,1 = 58,15$	9476,65	274,32	523,348
	29 квартал	$523,34 \times 0,1 = 52,33$	9528,99		471,013
	30 квартал	$471,01 \times 0,1 = 47,10$	9576,09		423,912
	31 квартал	$423,91 \times 0,1 = 42,39$	9618,48		381,520
Кінець 8 року	32 квартал	$381,52 \times 0,1 = 38,15$	9656,63	179,98	343,368
	33 квартал	$343,37 \times 0,1 = 34,34$	9690,97		309,032
	34 квартал	$309,03 \times 0,1 = 30,90$	9721,87		278,128
	35 квартал	$278,13 \times 0,1 = 27,81$	9749,68		250,316
Кінець 9 року	36 квартал	$250,32 \times 0,1 = 25,03$	9774,72	118,08	225,284
	37 квартал	$225,28 \times 0,1 = 22,53$	9797,24		202,756
	38 квартал	$202,76 \times 0,1 = 20,28$	9817,52		182,480
	39 квартал	$182,48 \times 0,1 = 18,25$	9835,77		164,232
Кінець 10 року	40 квартал	$164,23 \times 0,1 = 16,42$	9852,19	77,48	147,809
	41 квартал	$147,81 \times 0,1 = 14,78$	9866,97		133,028
	42 квартал	$133,03 \times 0,1 = 13,30$	9880,27		119,725
	43 квартал	$119,73 \times 0,1 = 11,97$	9892,25		107,753
Кінець 11 року	44 квартал	$107,75 \times 0,1 = 10,78$	9903,02	50,83	96,977
	45 квартал	$96,98 \times 0,1 = 9,70$	9912,72		87,280
	46 квартал	$87,28 \times 0,1 = 8,73$	9921,45		78,552
	47 квартал	$78,55 \times 0,1 = 7,86$	9929,30		70,697

Продовження дод. Д.7

Рік	Квартал	Розрахунок амортизації за розрахунковий квартал згідно з формулою (2.10), грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Річна амортизація, грн	Балансова вартість на кінець звітного (початок наступного) кварталу, грн
1	2	3	4	5	6
Кінець 12 року	48 квартал	$70,70 \times 0,1 = 7,07$	9936,37	33,35	63,627
	49 квартал	$63,63 \times 0,1 = 6,36$	9942,74		57,264
	50 квартал	$57,26 \times 0,1 = 5,73$	9948,46		51,538
	51 квартал	$51,54 \times 0,1 = 5,15$	9953,62		46,384
Кінець 13 року	52 квартал	$46,38 \times 0,1 = 4,64$	9958,25	21,88	41,746
	53 квартал	$41,75 \times 0,1 = 4,17$	9962,43		37,571
	54 квартал	$37,57 \times 0,1 = 3,76$	9966,19		33,814
	55 квартал	$33,81 \times 0,1 = 3,38$	9969,57		30,433
Кінець 14 року	56 квартал	$30,43 \times 0,1 = 3,04$	9972,61	14,36	27,389
	57 квартал	$27,39 \times 0,1 = 2,74$	9975,35		24,650
	58 квартал	$24,65 \times 0,1 = 2,47$	9977,81		22,185
	59 квартал	$22,19 \times 0,1 = 2,22$	9980,03		19,967
Кінець 15 року	60 квартал	$19,97 \times 0,1 = 2,00$	9982,03	9,42	17,970
	61 квартал	$17,97 \times 0,1 = 1,80$	9983,83		16,173
	62 квартал	$16,17 \times 0,1 = 1,62$	9985,44		14,556
	63 квартал	$14,56 \times 0,1 = 1,46$	9986,90		13,100
Кінець 16 року	64 квартал	$13,10 \times 0,1 = 1,31$	9988,21	6,18	11,790
	65 квартал	$11,79 \times 0,1 = 1,18$	9989,39		10,611
	66 квартал	$10,61 \times 0,1 = 1,06$	9990,45		9,550
	67 квартал	$9,55 \times 0,1 = 0,96$	9991,40		8,595
Кінець 17 року	68 квартал	$8,60 \times 0,1 = 0,86$	9992,26	4,05	7,736
	69 квартал	$7,74 \times 0,1 = 0,77$	9993,04		6,962
	70 квартал	$6,96 \times 0,1 = 0,70$	9993,73		6,266
	71 квартал	$6,27 \times 0,1 = 0,63$	9994,36		5,639

Продовження дод. Д.7

Рік	Квартал	Розрахунок амортизації за розрахунковий квартал згідно з формулою (2.10), грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Річна амортизація, грн	Балансова вартість на кінець звітного (початок наступного) кварталу, грн
1	2	3	4	5	6
Кінець 18 року	72 квартал	$5,64 \times 0,1 = 0,56$	9994,92	2,66	5,075
	73 квартал	$5,08 \times 0,1 = 0,51$	9995,43		4,568
	74 квартал	$4,57 \times 0,1 = 0,46$	9996,89		4,111
	75 квартал	$4,11 \times 0,1 = 0,41$	9996,30		3,700
Кінець 19 року	76 квартал	$3,70 \times 0,1 = 0,37$	9996,67	1,75	3,330
	77 квартал	$3,33 \times 0,1 = 0,33$	9997,00		2,997
	78 квартал	$3,00 \times 0,1 = 0,30$	9997,30		2,697
	79 квартал	$2,70 \times 0,1 = 0,27$	9997,57		2,427
Кінець 20 року	80 квартал	$2,43 \times 0,1 = 0,24$	9997,82	1,15	2,185
	81 квартал	$2,19 \times 0,1 = 0,22$	9998,03		1,966
	82 квартал	$1,97 \times 0,1 = 0,20$	9998,23		1,770
	83 квартал	$1,77 \times 0,1 = 0,18$	9998,41		1,593
Кінець 21 року	84 квартал	$1,59 \times 0,1 = 0,16$	9998,57	0,75	1,433
	85 квартал	$1,43 \times 0,1 = 0,14$	9998,71		1,290
	86 квартал	$1,29 \times 0,1 = 0,13$	9998,84		1,161
	87 квартал	$1,16 \times 0,1 = 0,12$	9998,96		1,045
Кінець 22 року	88 квартал	$1,04 \times 0,1 = 0,10$	9999,06	0,49	0,940
	89 квартал	$0,94 \times 0,1 = 0,09$	9999,15		0,846
	90 квартал	$0,84 \times 0,1 = 0,08$	9999,24		0,762
	91 квартал	$0,76 \times 0,1 = 0,08$	9999,31		0,686
Кінець 23 року	92 квартал	$0,69 \times 0,1 = 0,07$	9999,38	0,32	0,617
	93 квартал	$0,62 \times 0,1 = 0,06$	9999,44		0,555
	94 квартал	$0,56 \times 0,1 = 0,06$	9999,50		0,500
	95 квартал	$0,50 \times 0,1 = 0,05$	9999,55		0,450

Продовження дод. Д.7

Рік	Квартал	Розрахунок амортизації за розрахунковий квартал згідно з формулою (2.10), грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Річна амортизація, грн	Балансова вартість на кінець звітного (початок наступного) кварталу, грн
1	2	3	4	5	6
Кінець 24 року	96 квартал	$0,45 \times 0,1 = 0,04$	9999,60	0,21	0,405
	97 квартал	$0,40 \times 0,1 = 0,04$	9999,64		0,364
	98 квартал	$0,36 \times 0,1 = 0,04$	9999,67		0,328
	99 квартал	$0,33 \times 0,1 = 0,03$	9999,70		0,295
Кінець 25 року	100 квартал	$0,30 \times 0,1 = 0,03$	9999,73	0,14	0,266
	101 квартал	$0,27 \times 0,1 = 0,03$	9999,76		0,239
	102 квартал	$0,24 \times 0,1 = 0,02$	9999,78		0,215
	103 квартал	$0,21 \times 0,1 = 0,02$	9999,81		0,194
Кінець 26 року	104 квартал	$0,19 \times 0,1 = 0,02$	9999,83	0,09	0,174
	105 квартал	$0,17 \times 0,1 = 0,017$	9999,84		0,157
	106 квартал	$0,16 \times 0,1 = 0,016$	9999,86		0,141
	107 квартал	$0,14 \times 0,1 = 0,014$	9999,87		0,127
Кінець 27 року	108 квартал	$0,13 \times 0,1 = 0,013$	9999,89	0,06	0,114
	109 квартал	$0,11 \times 0,1 = 0,011$	9999,90		0,103
	110 квартал	$0,10 \times 0,1 = 0,010$	9999,91		0,093
	111 квартал	$0,09 \times 0,1 = 0,009$	9999,92		0,083
Кінець 28 року	112 квартал	$0,08 \times 0,1 = 0,008$	9999,92	0,04	0,075
	113 квартал	$0,08 \times 0,1 = 0,008$	9999,93		0,068
	114 квартал	$0,07 \times 0,1 = 0,007$	9999,94		0,061
	115 квартал	$0,06 \times 0,1 = 0,006$	9999,95		0,055
Кінець 29 року	116 квартал	$0,05 \times 0,1 = 0,005$	9999,95	0,03	0,049
	117 квартал	$0,05 \times 0,1 = 0,005$	9999,96		0,044
	118 квартал	$0,04 \times 0,1 = 0,004$	9999,96		0,040
	119 квартал	$0,04 \times 0,1 = 0,004$	9999,96		0,036

Закінчення дод. Д.7

Рік	Квартал	Розрахунок амортизації за розрахунковий квартал згідно з формулою (2.10), грн	Сума накопиченої амортизації, грн	Річна амортизація, грн	Балансова вартість на кінець звітного (початок наступного) кварталу, грн
1	2	3	4	5	6
Кінець 30 року	120 квартал	$0,04 \times 0,1 = 0,004$	9999,97	0,02	0,032
	121 квартал	$0,03 \times 0,1 = 0,003$	9999,97		0,029
	122 квартал	$0,03 \times 0,1 = 0,003$	9999,97		0,026
	123 квартал	$0,03 \times 0,1 = 0,003$	9999,98		0,024
Кінець 31 року	124 квартал	$0,02 \times 0,1 = 0,002$	9999,98	0,011	0,021
	125 квартал	$0,02 \times 0,1 = 0,002$	9999,98		0,019
	126 квартал	$0,02 \times 0,1 = 0,002$	9999,98		0,017
	127 квартал	$0,02 \times 0,1 = 0,002$	9999,98		0,015
Кінець 32 року	128 квартал	$0,02 \times 0,1 = 0,002$	9999,99	0,007	0,014
	129 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99		0,013
	130 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99		0,011
	131 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99		0,010
Кінець 33 року	132 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99	0,005	0,009
	133 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99		0,008
	134 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99		0,007
	135 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99		0,007
Кінець 34 року	136 квартал	$0,01 \times 0,1 = 0,001$	9999,99	0,003	0,006
	137 квартал	$0,006 \times 0,1 = 0,0006$	9999,99		0,005
	138 квартал	$0,005 \times 0,1 = 0,0005$	9999,995		0,005
	139 квартал	$0,005 \times 0,1 = 0,0005$	9999,996		0,0044
Кінець 35 року	140 квартал	$0,004 \times 0,1 = 0,0004$	9999,996	0,002	0,0039

Додаток Д.8

**НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ПОДАТКОВИМ МЕТОДОМ
У РАЗІ ВСТАНОВЛЕННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ ЗАЛИШКОВОЇ
ВАРТОСТІ ТА ТЕРМІНУ КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ, грн**

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація (знос)	Залишкова вартість (балансова)
Дата придбання	10 000	—	—	—	10 000
Кінець 1 року	10 000	$0,4 \times 10\,000 = 4000$	4000	4000	6000
Кінець 2 року	10 000	$0,4 \times 6000 = 2400$	2400	6400	3600
Кінець 3 року	10 000	$0,4 \times 3600 = 1440$	1440	7840	2160
Кінець 4 року	10 000	$0,4 \times 2160 = 864$	864	8704	1296
Кінець 5 року	10 000	$1296 - 1000 = 296$	296	9000	1000*

* Ця сума не може бути меншою за визначену залишкову вартість (у нашому прикладі — 1000 грн).

Додаток Д.9

**ОБЧИСЛЕННЯ ТЕРМІНУ ЕКСПЛУАТАЦІЇ ОСНОВНОГО
ЗАСОБУ ЗГІДНО З УМОВАМИ ПОДАТКОВОГО
ЗАКОНОДАВСТВА ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Показник	Розрахунок за допомогою формули (2.21)
1	2
Термін експлуатації основного засобу, передбачений податковим регламентом (якщо звітним періодом є квартал)*	$T = - \frac{\lg 10\,000 - \lg 0,004}{\lg 0,9} = - \frac{4 - (-2,39794)}{-0,04575749} \approx$ $\approx 40 \text{ (кварталів) чи } 35 \text{ (років)}$
Термін експлуатації основного засобу за умов бухгалтерського обліку (якщо звітним періодом є рік)	$T = - \frac{\lg 10000 - \lg 1000}{\lg 0,6} = - \frac{4 - 3}{-0,22184879} \approx$ $\approx 4,5 \text{ (років) } \approx 5 \text{ (років)}$

* Для здійснення розрахунку прийемо залишкову вартість основного засобу групи 2 рівною 0,004 грн.

**ВИЗНАЧЕННЯ РОЗМІРУ ПОДАТКОВОЇ АМОРТИЗАЦІЇ
ЗА БУДЬ-ЯКИЙ ПОТОЧНИЙ ЗВІТНИЙ ПЕРІОД ТА БАЛАНСОВОЇ
ВАРТОСТІ ОСНОВНОГО ЗАСОБУ НА ПОЧАТОК
ВІДПОВІДНОГО ЗВІТНОГО ПЕРІОДУ (ПРИКЛАД)**

Показники	Розрахунки, грн
1	2
Амортизацію за 12-й квартал експлуатації тротуарно-прибиральної машини розрахуємо за допомогою формули (2.20)	Амортизаційні відрахування $= 10\,000,00 \times (1 - 0,1)^{12-1} \times 0,1 =$ за 12 - й квартал $= 10\,000,00 \times 0,9^{11} \times 0,1 = 313,81^*$
Балансову вартість тротуарно-прибиральної машини на початок 13-го кварталу визначимо за допомогою формули (2.18)	Балансова вартість на початок $= 10\,000,00 \times (1 - 0,1)^{12} =$ 13 - го кварталу $= 10\,000,00 \times 0,9^{12} = 2824,295$
Сума амортизаційних відрахувань за 3-й рік дорівнює різниці між балансовою вартістю на початок цього року (тобто на початок 9-го кварталу) та балансовою вартістю на кінець цього року (тобто на початок 13-го кварталу). Спочатку за формулою (2.18) розрахуємо балансову вартість на початок 3-го року (тобто на початок 9-го кварталу)	Балансова вартість на початок $= 10\,000,00 \times (1 - 0,1)^8 =$ 9 - го кварталу $= 10\,000,00 \times 0,9^8 = 4304,67$ Тоді: Амортизаційні відрахування $= 4304,67 - 2824,295 =$ за 3 - й рік $= 1480,375 = 1480,38^*$

* Див. додаток Д.7.

Додаток Ж

Альбом первинних документів з обліку основних засобів (фрагмент)

Додаток Ж.1

Типова форма № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі
(внутрішнього переміщення) основних засобів»

КП «УЖТ «Печерський до»
підприємство, організація

Типова форма № ОЗ-1
Затверджена наказом Міністерства
України від 29.12.1995 р. № 352

Код за УКУД

ЗАТВЕРДЖУЮ

І. Я. Петров

«24» грудня 2007 р.

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 03366569

**АКТ № 8
ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ
(ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ)
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

АКТ № 8 ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ (ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ													
Здавач		Одержувач	Дебет		Кредит		Номер документа		Дата складання		Код особи, відповідальної за зберігання основних засобів	Код виду операції	
		цех, відділ, дільниця, лінія	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Первісна (балансова) вартість	Шифр	Код	Норми амортизаційних відрахувань		—	
								інвентарний	заводський	рахунок та об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	на повне відновлення		на капітальний ремонт
Склад		Відділ № 1	104	—	152	—	248,98 грн	8	—	131	—	24 %	—

На підставі наказу, розпорядження директора І. Я. Петрова

від «24» грудня 2007 р. № 26 проведений огляд електрозварювального апарату ТДН — 401

(найменування об'єкта)

що приймається (передається) в експлуатацію від 24 грудня 2007 р.

У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться

на складі

(місцезнаходження об'єкта)

Додаток Ж.1 (продовження)

Устаткування		Сума амортизації (зносу) за даними переоцінки на 24 грудня 2007 р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта
вид	код				
15	16	17	18	19	20
Промислове	220105	—	2006	24.12.2007 р.	7

Коротка характеристика об'єкта електрозварювальний апарат виконано у вигляді окремого пристрою з металевим корпусом, розміром 25 × 35 × 50 (см)

Зворотний бік типової форми № ОЗ-1

«Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»

Об'єкт технічним умовам	відповідає	відповідає
	не відповідає	(вказати, що саме не відповідає)
Доробка	не потрібна	не потрібна
	потрібна	(вказати, що саме потрібно)
Підумки випробування об'єкта		
Висновок комісії		ввести в експлуатацію з 24.12.2007 р.
Додаток. Перелік технічної документації	паспорт № 7	
Голова комісії	директор (посада)	І. Я. Петров (ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії:	начальник відділу № 1 (посада)	Л. П. Гонтар (ім'я, по батькові, прізвище)
	головний бухгалтер (посада)	М. О. Іванова (ім'я, по батькові, прізвище)
	інженер відділу №1 (посада)	Б. В. Борисенко (ім'я, по батькові, прізвище)
прийняв	(посада)	(ім'я, по батькові, прізвище)
здав	(посада)	(ім'я, по батькові, прізвище)
Об'єкт основних засобів		
Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта		
«24» грудня 2007 р.	Головний бухгалтер (бухгалтер)	М. О. Іванова (ім'я, по батькові, прізвище)

Типова форма № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»

«КП УЖТ «Печерськжитло»
(підприємство, організація)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

03366569

Типова форма № ОЗ-6
Затверджена наказом Міністерства
України від 29.12.1995 р. №352
Код за УКУД

ІНВЕНТАРНА КАРТКА
ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

8

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість усіх об'єктів
дата	номер	
16	17	18
24.12.2007 р.		2 248,98 грн

Електрозварювальний апарат
(повне найменування та призначення об'єкта)

«Квант», Україна

(найменування заводу-виготовцювача)

Т ДН-401

(модель, тип, марка)

Пех. відділ, дільниця, лінія	Рахунок, субрахунок	Код аналітич- ного обліку	Первісна (балан- сова) вартість	Код			Норма аморти- заційних відра- хувань		Поправочний коefficient	Устаткування		Акт про введення в експлуатацію		Дата початку сплати за осно- вн засоби (мі- сяць, рік)
				рахунок і об'єкта аналі- тичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	на повну відбудову ремонт	на капі- тальний ремонт	на пов- ну від- будову	на капі- тальний ремонт		вид	код	дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Відділ № 1	104	—	248,98 грн	131	—	—	24 %	—	—	Промис- лове	220105	24.12.2007 р.	8	

Додаток Ж.2 (продовження)

інвентар-ний	Номер		Сума зносу за даними пе-реоцінки на 200 р. або за документами придбання	Рік випуску (побудови)	Дорогоцінні метали			Вибуло (передано)		
	заводський	паспорта			наймену-вання	вид	маса	бухгалтерський запис (акт, накладна)	дата	номер
19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
8	—	—	—	2006	—	—	—	—	—	—

Джерело придбання (фінансування) (для державних під-приємств)

за рахунок власних коштів

ЗМІСТ

Передмова	3
Розділ 1. Амортизація основних засобів як джерело відтворення, об'єкт обліку та аналізу.	7
1.1. Сутність та економіко-правові засади амортизації як джерела відтворення основних засобів	7
1.2. Механізм відтворення основних засобів за рахунок внутрішніх джерел фінансування.	15
1.3. Амортизація основних засобів: функції, фінансовий механізм управління та розподіл за пріоритетними видами економічної діяльності	24
1.4. Особливості нарахування амортизації основних засобів	43
Розділ 2. Розвиток методології обліку амортизації та відтворення основних засобів.	67
2.1. Амортизаційна політика та організація обліку основних засобів на підприємствах	67
2.2. Методи нарахування амортизації в економіко-математичному аспекті	81
2.3. Узагальнююча методика обчислення амортизації та управління процесами інвестування основних засобів на підприємствах	101
2.4. Нархування амортизації інструментами узагальнюючої методики та відтворення основних засобів на підприємствах України	122
2.5. Організаційні засади управління відтворенням основних засобів у обліково-аналітичній системі підприємства	142
Післямова	159
Список використаних джерел	162
Додатки	175

Наукове видання

ГОРОДЯНСЬКА Лариса Володимирівна

**ВІДТВОРЕННЯ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ:
ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА
ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ**

Монографія

*Художник обкладинки Т. Зябліцева
Технічний редактор І. Андрієнко
Коректор Л. Гордієнко
Верстка С. Намовлюк*

Підп. до друку 11.07.08. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 13,25.
Обл.-вид. арк. 14,83. Наклад 300 прим. Зам. 08-3522.

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44
E-mail: publish@kneu.kiev.ua