

### ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВ

*Здійснено критичний аналіз формування інвестиційних коштів за рахунок амортизації об'єктів основних засобів. Визначено новий підхід щодо відображення нарахованої амортизації на рахунках бухгалтерського обліку в системі формування економічного потенціалу підприємства*

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі трансформаційних процесів в економіці одним з ключових факторів диверсифікації підприємства є інвестиційність. Інвестиційність визначається можливістю фінансування виробничої програми підприємства, що виконується на основі наявних ресурсів та потреби їх приросту на додаткове створення об'єктів діяльності з метою збільшення економічного потенціалу господарюючої системи у майбутньому.

Аналіз інвестиційних процесів в Україні показав, що починаючи з 2000 р. по 2008 р. інвестиції в основні засоби набули позитивних темпів зростання і за 8 років збільшилися майже у 10 разів. Найуспішнішим був 2007 рік, коли річне піднесення цього показника досягло 50,5 %. Але в 2009 р. відбулося значне падіння обсягів інвестування 34,9 % від рівня 2008 р. та 19,5 % від 2007 р. При цьому найбільше (38,0 %) капітальних інвестицій було здійснено в промисловість. А такі стратегічні види економічної діяльності як сільське господарство, будівництво, транспорт та зв'язок отримали лише відповідно 6,1 %, 3,5 %, 16,2 % від всіх інвестиційних ресурсів. [11]. При цьому, рівень зносу основних засобів є наразі критичним і на початок 2010 р. становив 60 %, а на підприємствах промисловості, транспорту та зв'язку перевищував середній рівень по Україні, відповідно, на 1,8 та 23,9 п.п. [10].

Вихід з такого складного становища неможливий без активізації процесу пошуку та залучення додаткових інвестиційних ресурсів як із зовнішніх, так і внутрішніх джерел. Головне навантаження у вирішенні цього завдання покладається на впровадження ефективної амортизаційної політики. Саме амортизація, як одна із основних складових створеної доданої вартості, є важливим фактором нарощування інвестиційних ресурсів підприємства та, як наслідок, зростання його економічного потенціалу.

Сума амортизаційних відрахувань не накопичує потенціал, а лише постійно та безперервно оновлює його майнові елементи в процесі здійснення господарської діяльності, тобто забезпечує просте відтворення. Інвестиції через одержані доходи в частині амортизаційних відрахувань проявляються таким чином. По-перше, господарюючі суб'єкти одержують цільові кошти, які, на відміну від прибутку, у визначеній величині необтяжені податком. По-друге, амортизаційні відрахування, на відміну від прибутку і позикових коштів, слугують найстабільшим джерелом формування ресурсів, оскільки на них набагато менше впливають следи виробництва, підвищення ставок по кредитах та зміна цін. По-третє, амортизаційні відрахування – це власні кошти підприємств і, в разі відмови від позикових коштів, вони дають

зможу економити на виплаті процентів, що в цілому підвищує ефективність виробництва. По-четверте, наявність коштів від амортизації і необхідність використовувати їх за цільовим призначенням дисциплінують підприємство, примушують його витратити ці інвестиції на розширення і модернізацію виробництва. По-п'яте, контроль власника за цільовим використанням коштів амортизації позбавляє спокуси витратити їх на інші цілі. По-шосте, за помітно прискорених темпів технічного прогресу у світі серйозну роль відіграє фактор часу: гроші, отримані на інвестиції через амортизацію сьогодні, "коштують" набагато дорожче тих, які будуть отримані через 2-3 роки.

За цих умов бухгалтерський облік, як інформаційна база для моніторингу економічного потенціалу підприємства, його доданої вартості і, зокрема, амортизації потребує відповідної перебудови з врахуванням правил Податкового кодексу України.

**Стан вивчення проблеми.** Проблеми обліку амортизації були і залишилися після прийняття Податкового кодексу України. Що стосується висвітлення цих проблем, то більшість їх аспектів чекають наукового обґрунтування. Перший аналіз наявних проблем в амортизаційній політиці за положеннями Податкового кодексу України здійснив авторський колектив під загальним керівництвом професора, член-кореспондента Національної академії наук України М.Я. Азарова [2].

**Мета дослідження.** Оцінка наявних методичних підходів облікового процесу щодо амортизаційної політики підприємства, яка забезпечує створення необхідних інвестиційних ресурсів в системі формування економічного потенціалу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Основними елементами амортизаційної політики підприємства, які впливають на величину інвестиційних ресурсів і структуру створеної доданої вартості є норми амортизації і вартість об'єкта, яка амортизується.

На норму амортизації впливають визначений метод її нарахування та термін корисної експлуатації об'єктів основних засобів. Вартість об'єкта, яка амортизується залежить від оцінки, переоцінки, встановлення ліквідаційної вартості і витрат на поліпшення основних засобів.

За таких умов політика у сфері формування амортизаційних відрахувань підприємствами фактично не регулюється як державою, так і власниками, а є прерогативою його облікового персоналу.

Між тим, як показує моніторинг, на підприємствах відсутній економічно обґрунтований підхід до формування норм амортизаційних відрахувань (табл. 1).

Таблиця 1. Норми амортизації основних засобів підприємств АПК за регіонами України

Регіони (області)	Роки, %				Зміна за 2005 – 2008 роки (+/-)	Середньорічна норма амортизації, %	Термін оновлення (роки)
	2005	2006	2007	2008			
Автономна Республіка Крим	6,1	4,1	4,4	4,6	-1,5	4,8	20,8
Вінницька	8,4	5,2	5,9	7,8	-0,6	6,8	14,7
Волинська	6,3	4,0	3,9	5,4	-0,9	4,9	20,4
Дніпропетровська	10,8	5,6	4,8	6,1	-4,7	6,8	14,7
Донецька	16,6	7,6	8,7	9,3	-7,3	10,6	9,5
Житомирська	7,4	3,5	3,2	4,6	-2,8	4,7	21,4
Закарпатська	19,1	14,1	8,8	6,3	-12,8	12,1	8,3
Запорізька	8,5	4,8	5,2	5,8	-2,7	6,1	16,5
Івано-Франківська	6,4	5,8	4,7	6,2	-0,2	5,8	17,3
Київська	8,9	5,8	6,1	5,3	-3,6	6,5	15,3
Кіровоградська	10,0	5,2	5,6	6,2	-3,8	6,8	14,8
Луганська	8,5	4,8	4,7	6,2	-2,3	6,1	16,5
Львівська	7,7	4,7	5,6	7,7	0,0	6,4	15,6
Миколаївська	6,6	4,2	3,9	6,0	-0,6	5,2	19,3
Одеська	8,9	5,1	5,9	5,3	-3,6	6,3	15,9
Полтавська	9,6	5,5	5,8	8,0	-1,6	7,2	13,8
Рівненська	6,9	4,1	3,7	6,0	-0,9	5,2	19,3

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8
Сумська	9,7	4,8	5,3	6,6	-3,1	6,6	15,2
Тернопільська	7,6	5,8	8,5	7,5	-0,1	7,4	13,6
Харківська	12,4	4,6	5,4	6,4	-6,0	7,2	13,9
Херсонська	5,7	3,8	4,0	5,7	0,0	4,8	20,8
Хмельницька	8,9	4,5	4,8	6,2	-2,7	6,1	16,4
Черкаська	10,1	6,2	6,7	6,9	-3,2	7,5	13,4
Чернівецька	5,9	4,2	3,9	6,3	0,4	5,1	19,7
Чернігівська	5,7	3,3	3,2	4,5	-1,2	4,2	24,0
м. Київ	6,9	4,8	6,8	6,3	-0,6	6,2	16,1
м. Севастополь	3,0	3,2	3,6	4,3	1,3	3,5	28,4
Україна	8,7	5,0	5,3	6,2	-2,5	6,3	15,9

\*Розраховано за даними: [3; 4; 5]

Як видно з табл. 1, на підприємствах АПК в 2008 р. фактичні норми амортизації зменшилися в порівнянні з 2005 р. як в цілому по Україні, так і за більшістю регіонів, що свідчить про зниження формування ресурсів на оновлення основних засобів. Середньорічний рівень норм амортизації за досліджуваний період досить низький та становить лише 6,3 %, а амплітуда міжрегіональних розбіжностей становить від 4,2 % у Чернігівській області до 12,1 % в Закарпатській. Найбільше можливостей протягом чотирьох останніх років для реалізації інвестиційно-інноваційної політики мали підприємства Донецької (10,6 %) та Закарпатської (12,1 %) областей, а найменше – АРК Крим, Волинської, Житомирської, Херсонської та Чернігівської областей, в яких норми амортизації об'єктів основних засобів не перевищували 5 %. За таких умов термін оновлення основних засобів підприємств в цілому по Україні становив майже 16 років.

Таблиця 2. Норми амортизації основних засобів за їх групами на молокопереробних підприємствах України у 2010 році

Групи основних засобів	Підприємства				
	ПАТ "Житомирський маслозавод"	ПАТ "Вімм-Білл-Данн Україна"	ПАТ "Галактон", м. Київ	ТОВ "Молочний дім" м. Дніпропетровськ	ПАТ "Кременчуцький міськмолкозавод"
Будинки, споруди та передавальні пристрої	4,5 22,5	2,9 34,5	4,9 20,4	4,6 21,7	2,4 41,7
Машини та обладнання	9,9 10,1	7,8 12,8	7,2 13,9	13,8 7,2	6,7 14,9
Транспортні засоби	11,5 8,7	17,8 5,6	6,9 14,5	20,0 5,0	11,9 8,4
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4,6 21,7	14,4 6,9	11,3 8,8	-	9,8 10,2
Інші основні засоби	-	-	-	16,0 6,3	-
Малоцінні необоротні матеріальні активи	23,3 4,3	36,2 2,8	15,5 6,5	11,6 8,6	8,6 11,6
По підприємству	7,3 13,7	7,5 13,3	7,0 14,3	11,7 8,5	5,0 20,0

\*Розраховано за даними Державної установи "Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України" (веб-сайти: www.smid.gov.ua, www.stockmarket.gov.ua).

\*Чисельник – річна норма амортизації у %, знаменник – термін оновлення основних засобів, роки.

Умовою віднесення об'єкту до основних засобів є очікуваний термін їх корисної експлуатації, який повинен перевищувати один рік або операційний цикл, якщо він відрізняється від року.

Діючі нормативні документи не передбачають єдиного підходу щодо визначення терміну корисного використання основних засобів. Згідно П(С)БО 7 він встановлюється підприємством самостійно з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу та інших факторів. Така самостійність цілком виправдана: для кожного підприємства перелічені фактори будуть різні, тому і термін експлуатації одного і того ж об'єкта основних засобів на різних підприємствах буде відрізнятися. Однак з іншої сторони саме ця самостійність і може бути причиною недостатнього формування показників амортизації. Тому питання щодо правомірного визначення терміну експлуатації того чи іншого об'єкта основних засобів досить актуальне.

Що стосується методики визначення терміну корисного використання, то серед практиків ведуться активні дискусії щодо варіантів його встановлення [13].

Перший варіант ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства при експлуатації подібних активів. Наприклад, якщо підприємство вже використовувало у своїй господарській діяльності певний об'єкт основних засобів, то вже є інформація про термін його корисної експлуатації і на її підставі можна встановити термін використання для придбаного подібного об'єкта.

Аналогічна ситуація спостерігається і на окремих підприємствах (табл. 2).

Першим суб'єктивним кроком у формуванні інвестиційних ресурсів підприємства через амортизаційну політику є умовне зарахування об'єктів до складу основних засобів (рахунки 10 і 11) і малоцінних швидкозношуваних предметів (рахунок 22). Цей етап є досить важливим, оскільки визначає в подальшому взагалі необхідність розробки амортизаційної політики. Малоцінні та швидкозношувані предмети відшкодовують свою вартість через створені об'єкти господарської діяльності у звітному періоді передачі їх в експлуатацію (дебет рахунку 23 кредит рахунку 22).

Другий варіант можна назвати кроком назад. До 01.07.97 р. при нарахуванні амортизації підприємства керувалися єдиними нормами [8]. В них були деталізовані групи та види основних засобів із зазначенням річної норми амортизації для кожного виду (хоча й не враховано особливості експлуатації об'єктів на окремих підприємствах). Враховуючи те, що застосовувався прямолінійний метод нарахування амортизації, визначення терміну корисного використання не дуже складне: потрібно весь термін експлуатації, виражений у відсотках (100 %), поділити на встановлену норму (також виражену у відсотках). Наприклад, термін корисного використання меблів дорівнюватиме 100 % : 10 % = 10 років.

Якщо, наприклад, необхідно встановити термін корисного використання транспортних засобів, який найдоцільніше виражати в кілометрах пробігу (а амортизацію нараховувати відповідно за виробничим методом), то норму амортизації для об'єктів основних засобів було виражено у відсотках від вартості на 1000 км пробігу.

Третій варіант – визначення терміну корисного використання згідно з технічними документами, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів (якщо такі дані в них містяться). Однак і цей варіант не ідеальний: він не буде враховувати специфіку експлуатації одного і того ж об'єкта в різних умовах. Наприклад, термін корисного використання автомобіля, використовуваного у своїй господарській

діяльності підприємством для перевезення вантажів, буде відрізнятися від терміну корисного використання такого ж автомобіля, але використовуюваного у своїй діяльності автотранспортним підприємством, яке здійснює вантажоперевезення на далекі відстані.

Четвертий варіант полягає у використанні строку експлуатації, що пропонується Податковим кодексом України для кожної групи основних засобів. Цей варіант здавалось би є найпростішим, однак, незважаючи на простоту, подібні терміни не можуть враховувати специфіку окремого об'єкта основних засобів, не кажучи вже про умови його використання і моральний знос.

Ліквідувати цю похибку можна лише шляхом проведення експертної оцінки, яка здійснюється технічними фахівцями підприємства та найповніше відображає реальний стан справ.

Якщо у процесі експлуатації стає зрозуміло, що об'єкт основних засобів може використовуватися довше (або менше) встановленого терміну, то згідно з П(С)БО 7 термін корисного використання може бути змінено. Це відбувається у випадку зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів внаслідок, наприклад, проведених капітальних і поточних ремонтів, зміни ринкової кон'юнктури.

Зазначимо, що проблема визначення терміну корисного використання основних засобів не нова і полягає не стільки в чисто технічному способі його визначення, скільки в науковій (економічній) обґрунтованості. Чим коротший термін служби, тим вища норма амортизації – необхідно швидше відтворювати основні засоби і тому більшу частину їх вартості у вигляді амортизації слід включати до собівартості продукції, що призводить до її збільшення. Чим триваліше термін, тим нижче норма амортизації, більше період відшкодування зносу і, отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. А це, звичайно, збільшує масштаби морального знецінення основних засобів.

Таблиця 3. Інформація щодо методів амортизації об'єктів необоротних активів за групами визначеними Податковим кодексом України

Методи амортизації	Номер групи основних засобів та інших необоротних активів															
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14	15	16		
Прямолінійний									X	X	X					
Зменшення залишкової вартості								X	X	X	X	X	X			
Прискореного зменшення залишкової вартості	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
Кумулятивний								X	X	X	X	X	X			
Виробничий									X	X						
50%/50%	X	X	X	X	X	X	X	X				X	X	X	X	
100%	X	X	X	X	X	X	X	X				X	X	X	X	

Ще одним фактором, який значно впливає на суму амортизаційних відрахувань є вартість, яка амортизується обчислюється як первісна або переоцінена вартість об'єктів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

При оцінці первісної вартості основних засобів необхідно враховувати, що на неї суттєво впливає політика держави в частині суми непрямих податків (податку на додану вартість) у зв'язку з їх придбанням (створенням), якщо вони не відшкодовуються підприємству.

Така ситуація складається, коли підприємство здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування ПДВ, частково використовує основні засоби в оподатковуваних операціях, придбає основні засоби для використання в невиробничій сфері господарської діяльності, а також якщо витрати на їх придбання не підтверджені податковими накладними.

Проблемою заниження вартості, що амортизується є нехтування переоцінкою основних засобів. Підприємства мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100,$$

де  $I_{(a-1)}$  – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення  $K_i$  не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Підбиваючи підсумок визначення терміну корисної експлуатації основних засобів, зауважимо, що фізично можливий термін їх служби не може бути основою для визначення норм амортизації. Він повинен визначатися виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого. При цьому розрив між фізично можливим та економічно доцільним періодами функціонування техніки, що інтенсивно морально застаріває (комп'ютери та інша електроніка), буде найбільшим.

Наступний теж суб'єктивний крок в амортизаційній політиці полягає в розмежуванні об'єктів на власне основні засоби (рахунок 10) та малоцінні необоротні матеріальні активи (рахунок 11). Результативне рішення на цій стадії впливатиме на механізм реалізації бухгалтерської концепції амортизаційної політики, що впроваджується через можливість використання підприємством різних методів нарахування амортизації. Так, зраховавши об'єкт до складу основних засобів, підприємство має право нараховувати амортизацію за одним з п'яти методів: прямолінійним, виробничим, кумулятивним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Якщо ж майно було визнано малоцінним необоротним матеріальним активом, крім вище зазначених методів суб'єкт господарювання може скористатися спрощеним механізмом нарахування амортизації: 50 % вартості відноситься на витрати у першому місяці експлуатації об'єкту, а інші 50 % - в останньому місяці або 100 % вартості амортизується відразу у першому місяці використання об'єкту.

Для розмежування об'єктів між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами використовують вартісну межу, яка за П(С)БО 7 необмежена, але визначена Податковим кодексом України (1000 грн., а з 01.01.12 р. 2500 грн. за об'єкт).

Інформація щодо можливих методів амортизації об'єктів за Податковим кодексом України наведена в табл. 3.

Законодавством визначено, що порогом суттєвості для переоцінки основних засобів є величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості [9]. Постає запитання, чому саме вищенаведені, а не інші параметри (наприклад 5 або 20 відсотків) є підставою для переоцінки.

А якщо на протязі п'яти років індекс інфляції буде по 9 %, або в сумі 45 %, як бути з переоцінкою?

За положеннями Податкового кодексу України очевидно, що переоцінка не є обов'язковою, а може проводитися на розсуд власників підприємства, про що необхідно зазначити в наказі про його облікову політику. Такий підхід знову ж таки свідчить про суб'єктивність сум нарахованої амортизації.

У вітчизняному законодавстві не визначено, як часто може проводитися переоцінка основних засобів. МСБО 16 рекомендує здійснювати щорічні переоцінки основних засобів при значних коливаннях їх справедливої вартості. Вважаємо, що періодичність переоцінки повинна забезпечувати принцип вірогідності фінансової звітності. Тобто частота переоцінок повинна залежати від швидкості зміни справедливої вартості, що прямо залежить від швидкості зміни (коливання) ринкових цін. Зрозуміло, що в період інфляції переоцінки повинні проводитися частіше, ніж в періоди стабільності.

Третій чинник, що впливає на вартість, яка амортизується – це ліквідаційна вартість. Варто відмітити, що поняття ліквідаційна вартість в Україні відносно нове та було запозичене з МСБО 16. За трактуванням у відповідності до вітчизняної облікової практики ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [7]. Згідно визначення, поданого у МСБО 16, ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив вже був би застарілим та у стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації [1]. Разом з тим, в практиці оцінки ліквідаційна вартість визначається як вартість, за якою об'єкт оцінки міг би бути проданий на відкритому конкурентному ринку, якщо термін реалізації об'єкта був би коротшим за "розумно довгий" для даного типу об'єктів на даному ринку, також вартість, за якою активи (сума активів), що складають об'єкт оцінки, могли би бути реалізовані на відкритому ринку в умовлений термін, за умови, що продавцем в той чи інший спосіб виступає (залежно від умов замовлення на оцінку) типовий або специфічний власник об'єкта оцінки [12].

Визначення суми ліквідаційної вартості у вітчизняних умовах є досить суб'єктивним розрахунком.

Четверта проблема – це витрати на поліпшення основних засобів. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із їх ремонтом та поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Витрати звітного періоду на ремонт та поліпшення основних засобів розподіляються наступним чином:

$$ВЗП \leq БВЗ \times 0,1$$

$$ПВЗ > БВЗ \times 0,1,$$

де ВЗП – витрати на ремонт та поліпшення основних засобів звітного періоду; БВЗ – балансова вартість основних засобів на початок звітного періоду; ПВЗ – витрати на ремонт та поліпшення що збільшують первісну вартість основних засобів.

Суму витрат на ремонт і поліпшення основних засобів що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів необхідно ідентифікувати з конкретним об'єктом і відносити на збільшення його балансової вартості.

Дуже суб'єктивним є процес відображення нарахованої амортизації в системі бухгалтерських рахунків щодо формування витрат підприємства. Це стосується умовних дій облікових працівників щодо:

- формування об'єктів основних засобів, які використовуються в господарській діяльності за окремими аналітичними рахунками витрат (рахунки 15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 39 "Витрати майбутніх періодів", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати");

- виділення непрямої амортизації на окремих аналітичних рахунках (23 "Виробництво" і 91 "Загальновиробничі витрати") та розподілу на об'єкти обліку витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- визначення амортизації як одноелементної статті калькуляції в загальній сумі витрат обслуговуючих, допоміжних і підсобних виробництв (23 "Виробництво") та загальновиробничого управління (91 "Загальновиробничі витрати") з розподілом як комплексної статті витрат щодо надання послуг, виконання робіт, виготовлення продукції при створенні комерційних об'єктів за виробничою собівартістю.

Для того, щоб нарахувати амортизацію за положеннями Податкового кодексу України [2; 6] необхідно виконати наступні умовні дії:

1. Визначити об'єкти основних засобів, які підлягають амортизації, особливо в частині невикористаних, які не використовуються в господарській діяльності, інвестиційної нерухомості, малоцінних швидкозношуваних предметів.

2. Здійснити розподіл об'єктів основних засобів на 16 класифікаційних груп.

3. Вибрати методи для нарахування амортизації за окремими об'єктами основних засобів.

4. Застосувати визначені в нормативному порядку мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів.

5. Розрахувати базові показники використання об'єктів, щоб визначити амортизаційні ставки.

Пояснити такий стан речей можна не стільки потребами в інформації для прийняття управлінських рішень, скільки існуючими підходами в бухгалтерській науці, які ґрунтуються на умовних даних щодо залишкової вартості об'єктів основних засобів і виробничої собівартості продукції.

Проведений вище аналіз облікового процесу амортизаційних відрахувань дозволяє нам зробити важливий висновок про те, що усі сучасні вітчизняні підходи до обліку амортизації перебувають під сильним часовим впливом з проміжком двадцять років, протягом якого відбулися суттєві зміни в економіці України.

Конкурентні переваги підприємства в кінцевому рахунку втілюються не у виробничій собівартості продукції, що створюється на підприємстві, яку забезпечує облік, а її реалізацією на ринку. Продаж продукції, що має конкурентну перевагу або створеної з використанням на підприємстві внутрішньої конкурентної переваги, дозволяє одержати ефект. За таких умов можна відмовитися від діючої схеми облікового процесу амортизаційних відрахувань.

Для створення ринкової амортизаційної політики необхідно і можливо здійснити наступні дії:

1. Відмовитись від системи умовних аналітичних розрахунків, які забезпечують амортизаційну політику і формують недостовірну інформацію про балансову вартість об'єктів основних засобів і виробничу собівартість.

2. Визначити підприємствам єдині норми амортизації в цілому щодо всіх об'єктів основних засобів в залежності від їх КВЕД. Як приклад, для сільськогосподарських виробників це може бути річна амортизаційна ставка 18-24 % або місячна 1,5 – 2 % до первісної вартості об'єктів на рахунку 10 "Основні засоби". Водночас немає потреби в рахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи".

3. Нараховувати амортизацію за прямолінійним методом, сума якої буде надавати власнику інформацію про цільову величину коштів, яку необхідно використовувати на інвестиційну діяльність в структурі доданої вартості і економічного потенціалу підприємства.

4. За бухгалтерськими рахунками нараховану амортизацію відобразити тільки в синтетичному розрізі за дебетом рахунку 83 "Амортизація" без субрахунків або із субрахунками і аналітичними рахунками витрат, де використовуються основні засоби і кредитом рахунку 13 "Знос необоротних активів" (без субрахунків) з віднесенням нарахованих сум з рахунку 83 в дебет рахунку 79 "Фінансові результати". Необхідно відмовитись від визначення, що амортизація, яка формує виробничу собівартість об'єктів діяльності підприємства визначається витратами того звітного періоду, в якому визнано

доходи від реалізації цих об'єктів. Амортизація щодо об'єктів основних засобів, які не формують виробничої собівартості визнається того звітного періоду, в якому було здійснено її нарахування. Нарховану амортизацію необхідно визнати витратами тільки звітного періоду, тобто елементом доданої вартості і економічного потенціалу, що створюється при використанні основних засобів.

5. Виробничу собівартість продукції визначати виходячи з матеріальних та прирівняних до них витрат, оплати праці і коштів відрахованих на соціальні заходи, що пов'язані з утриманням робочої сили та формуванням її потенціалу і вартості. Ці витрати відображають ефективність використання всіх ресурсів, які надаються працівникам для створення об'єктів діяльності. Різниця між чистим доходом і визначеною таким чином виробничою собівартістю буде формувати прибуток типу Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization [9], що є основним економічним показником зарубіжних підприємств.

Із внесенням змін до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (наказ Міністерства фінансів України № 372 від 18.03.2011 р.) виробнича собівартість об'єктів діяльності підприємства визначається без амортизації основних засобів загальновиробничого призначення.

6. Для ліквідації впливу на первісну вартість об'єктів основних засобів і, відповідно, на амортизацію та балансову вартість політики держави в частині відшкодування нарахованого податкового кредиту, то необхідно не відшкодовані суми відображати за рахунок чистого прибутку: дебет рахунку 44 "Нерозподілений прибуток" (непокритий збиток) кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" в частині придбаних об'єктів.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Діюча система формування і обліку амортизаційних відрахувань не забезпечує адекватної оцінки основних засобів, створення ресурсів інвестиційної діяльності, точного і об'єктивного визначення виробничої собівартості.

2. Повний управлінський цикл в системі амортизаційної політики можна створити без значної кількості умовних розрахунків з використанням спрощених підходів до облікового процесу формування коштів для інвестиційної діяльності та їх оцінки в системі доданої вартості і економічного потенціалу.

Подальші дослідження щодо амортизаційної політики підприємства доцільно проводити в напрямі формування інформаційної бази для управління коштами нарахованої амортизації в структурі доданої вартості.

#### Список використаної літератури:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. – Т. 2. [Електронний ресурс] / [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua>
3. Основні засоби України у 2005 році: статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2006. – 369 с.
4. Основні засоби України у 2007 році: статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2008. – 302 с.
5. Основні засоби України у 2008 році: статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат України, 2009. – 207 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
8. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР [Електронний ресурс]: постановление Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072. – Режим доступу: <http://pravo.levonevsky.org>
9. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: лист Мінфіну від 29.07.2003 р. № 04230-108. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/>
10. Регіони України. 2010: статистичний збірник. – Ч. 1. – К.: Держкомстат України, 2010 – 367 с.
11. Регіони України. 2010: статистичний збірник. – Ч. 2. – К.: Держкомстат України, 2010 – 804 с.
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
13. Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/forum/viewtopic.php?f=69&t=2380&p=5568>.

МОРОЗ Ю.Ю. – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету