

РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
НА ВЕЛИЧИНУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬEFFECT OF ACCOUNTING POLICY FIXED ASSETS
BY THE AMOUNT OF DEPRECIATION

УДК 657.1

Григоревська О.О.к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Київський національний університет
технологій та дизайну**Джугля А.Ю.**студентка
Київський національний університет
технологій та дизайну

У статті окреслено основні положення облікової політики підприємства в частині нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів. А також проведено обґрунтування вибору методу амортизації на основі використання математичного апарату. На основі чого зроблено висновок, що підприємство, обираючи той чи інший метод нарахування амортизації повинно враховувати оптимально вигідні для нього умови.

Ключові слова: облікова політика, принцип бухгалтерського обліку, амортизація, необоротні активи, метод нарахування амортизації.

В статье обозначены основные положения учетной политики предприятия в части начисления амортизации на объекты основных средств. А также проведено обоснование выбора метода амортизации на основе

использования математического аппарата. На основе чего сделан вывод, что предприятие, выбирая тот или иной метод начисления амортизации должно учитывать оптимально выгодные для него условия.

Ключевые слова: учетная политика, принцип бухгалтерского учета, амортизация, внеоборотные активы, метод начисления амортизации.

The article outlines the main provisions of accounting policy in terms of depreciation on fixed assets objects. A study conducted for selecting the method of depreciation on the basis of mathematics. On this basis it is concluded that the company, choosing a different method, depreciation must consider optimum benefit for his condition.

Key words: accounting policies, accounting principles, depreciation, fixed assets, depreciation method.

Постановка проблеми. Питання формування облікової політики підприємства завжди були у центрі уваги дослідників. Не є виключенням і сучасні умови функціонування підприємств. Важливою складовою Положення про облікову політику є опис виваженої амортизаційної політики підприємства в частині нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів. Дане питання актуалізується швидкою зміною законодавства (особливо податкового), що вимагає ретельного обґрунтування вибору того чи іншого методу нарахування амортизації для забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства, а також отримання максимального ефекту від організації бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з формуванням облікової політики, досліджувались такими науковцями, як М.В. Анісімова, О.О. Буряк, Ю.В. Голозубова, А.Е. Деменкова, О.М. Кундеус та іншими. Не применшуючи їх внесок у розвиток бухгалтерського обліку, зазначимо, що дослідники розглядають загальні питання формування облікової політики підприємства. Ми ж зупинимося на дослідженні основних елементів облікової політики підприємства в частині нарахування амортизації на необоротні активи з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є окреслення основних положень облікової політики підприємства в частині нарахування амортизації

на об'єкти необоротних активів. А також обґрунтування вибору методу амортизації на основі використання математичного апарату.

Виклад основного матеріалу. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14] облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Чинні нормативні документи визначають необхідність формування облікової політики підприємства на основі дотримання ряду принципів. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14] принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Отже, вважаємо за необхідне охарактеризувати визначені законодавством принципи бухгалтерського обліку з точки зору амортизації (рис. 1).

Беручи до уваги, що система бухгалтерського обліку забезпечує користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємств, зауважимо, що Положення про облікову політику повинно максимально розкрити усі методичні складові, які використовуються підприємством для відображення в системі бухгалтерського обліку нарахування амортизації необоротних активів. Таким чином, пропонуємо в Положенні

про облікову політику сформувати інформацію про амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів у розрізі зазначених на рис. 2 складових.

Пропонуємо більш детально розглянути особливості формування інформації у розрізі кожної із запропонованих складових облікової політики підприємства в частині обліку операцій з нарахування амортизації необоротних активів.

Наведений вище підхід до складових облікової політики в частині обліку операцій з нарахування амортизації на необоротні активи має за мету окреслення складових та елементів облікової політики, що включатимуть альтернативні варіанти порядку нарахування амортизації.

1. Класифікацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів для цілей нарахування амортизації наведено в П(С)БО 7. При цьому, в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів вказано, що підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, в частковій ліквідації тощо.

2. Класифікацію нематеріальних активів подано в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

3. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства мають право на самостійне встановлення мінімальної вартості необоротних, відповідно до якої активи відповідно до їх вартості можна поділити на основні засоби та малоцінні (інші необоротні матеріальні активи). Враховуючи, що в податковому обліку мінімальна вартість об'єкта основних засобів становить 6000 грн, на практиці більшість підприємств зазначають саме таку вартісну межу віднесення об'єкта до основних засобів (понад 6000 грн.) або до малоцінних необоротних матеріальних активів (менше 6000 грн.).

4. Відповідно до чинного законодавства строком корисного використання (експлуатації) об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство передбачає використовувати об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), які підприємство очікує отримати від використання необоротного активу. Так як термін корисного використання (експлуатації) визначено зважаючи на корисність об'єктів для підприємства, його можна зробити меншим за нормативний термін експлуатації. Отже, термін корисного використання відобразить задуми керівництва підприємства про використання того чи іншого об'єкта необоротних активів з врахуванням оцінки ринкової ситуації. Зауважимо, що термін корисного використання об'єктів необоротних активів можна переглядати. Крім того, враховуємо,

Принцип бухгалтерського обліку	Інтерпретація змісту принципів бухгалтерського обліку в частині нарахування амортизації
Обачність	Застосування в бухгалтерському обліку методів нарахування амортизації, які повинні запобігати заниженню витрат і завищенню доходів підприємства
Повне висвітлення	Фінансова звітність підприємства повинна містити інформацію про накопичений знос та амортизаційні відрахування, включені до складу витрат протягом звітного
Автономність	Амортизаційні відрахування, що є складовою частиною витрат підприємства, не є особистими витратами його власника (власників)
Послідовність	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики в частині відображення операцій з нарахування амортизації. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
Безперервність	Нарахування амортизації необоротних активів підприємства здійснюється безперервно протягом строку корисного використання за винятком випадків, передбачених законодавством (починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта необоротного активу, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію)
Нарахування та відповідності доходів і витрат	Співвідношення амортизаційних відрахувань, відображених у складі витрат, і доходу, отриманого за допомогою використання необоротних активів, дає змогу визначити фінансовий результат діяльності підприємства за певний звітний період
Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій з нарахування амортизації у фінансовій звітності підприємства мають здійснюватись в єдиному
Періодичність	Нарахування амортизації проводиться щомісячно

Рис. 1. Інтерпретація принципів бухгалтерського обліку стосовно амортизації

що для цілей податкового обліку термін корисного використання також обумовлюється Положенням про облікову політику та повинен бути більшим або рівним мінімально можливого терміну.

5. При постановці на облік нових об'єктів необоротних активів встановити їх ліквідаційну вартість досить тяжко з плином часу. Тому часто підприємство в Положенні про облікову політику зазначають про рівну нулю ліквідаційну вартість об'єкта, а вартість, що амортизується – рівну первісній вартості.

6. Під час розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує безумовне зобов'язання з боку іншої особи про купівлю такого об'єкта в кінці терміну його корисного використання;

- коли ліквідаційну вартість можна встановити за допомогою даних ринку, а також очікується, що ринок функціонуватиме в кінці терміну корисної експлуатації такого об'єкта.

7. Щодо методів нарахування амортизації, зазначимо, що нормами чинного законодавства передбачаються наступні: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Зауважимо, що норми чинного законодавства дозволяють встановлювати різні методи нарахування амортизації для різних груп об'єктів основних засобів (крім земельних ділянок та капітальних інвестицій (незавершених)).

8. Основними методами нарахування амортизації для інших необоротних матеріальних акти-

вів встановлено прямолінійний і виробничий. При нарахуванні амортизації на малоцінні необоротні активи та бібліотечні фонди є можливість використовувати наступні методи нарахування амортизації:

- нараховувати у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, що амортизується та решти 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

- нараховувати в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості [2].

Документальне оформлення питань облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику, що є основним внутрішнім документом, та регулює організацію бухгалтерського обліку і повинен бути обов'язковим для виконання усіма підрозділами підприємства. Наказ розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства.

Зауважимо, що незважаючи на те, що саме керівник підприємства є відповідальним за розробку Положення про облікову політику, він також систематично контролює дотримання положень діючої облікової політики, та удосконалює її, що, зазвичай, потребує додаткового навчання осіб, відповідальних за виконання норм облікової політики. Крім того, ефективне впровадження положень облікової політики вимагає відстеження змін законодавства, вчасного реагування на них та інформування заінтересованих користувачів про зміни в обліковій політиці з урахуванням норм чинного законодавства [5].

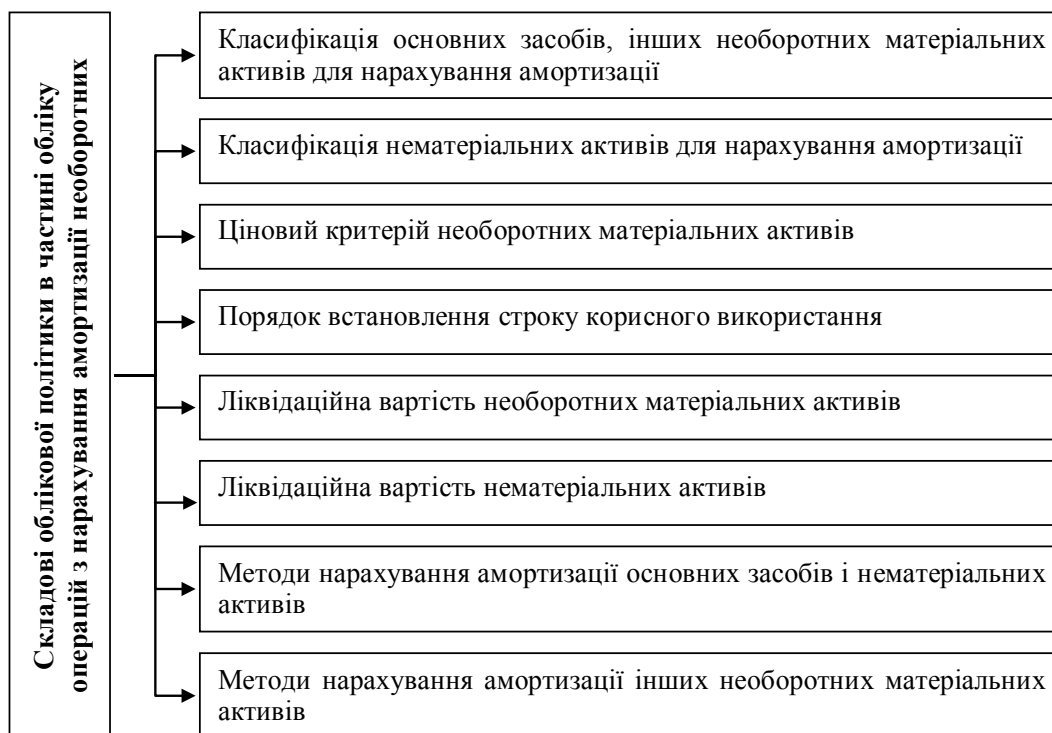


Рис. 2. Формування інформації щодо амортизації необоротних активів у Положенні про облікову політику

Крім того, слід зазначити, що у випадку зміни облікової політики в пояснювальній записці до річної фінансової звітності підприємства необхідно вказати причини та сутність зміни.

Розглянемо особливості вибору між методами нарахування амортизації, які можуть бути вказані у Положенні про облікову політику, та особливості їх впливу на результат діяльності підприємства.

Розрахунок суми амортизації і залишкової вартості основних засобів при різних методах покажемо на прикладі. Собівартість придбаного обладнання 233333 грн., а термін його корисної експлуатації – 5 років. Очікується, що обладнання буде мати ліквідаційну вартість 3000 грн. Припустимо, що очікуваний обсяг виробництва товарної продукції – 2400000 шт. Тоді норма амортизації на одиницю продукції складе: $(233333 - 15000) : 2400000 = 0,091$ грн./шт. Протягом терміну експлуатації фактично виготовлено, кг.: 1-й рік – 380000; 2-й рік – 490000; 3-й рік – 560000; 4-й рік – 510000; 5-й рік – 460000

Основні розрахунки для порівняння наведемо у таблиці 1.

З метою економічно обґрунтованого та ефективного вибору методу нарахування амортизації слід порівняти результати нарахування амортизації для обраного об'єкта. Зауважимо, що найшвидше нарахування амортизації забезпечить зменшення залишкової вартості, наступне – прискорене зменшення залишкової вартості, згодом – кумулятивний метод. Прямолінійний метод та виробничий методи відображають ідентичні результати, якщо обсяги виробництва продукції рівномірно розподілений по роках [7].

Річна сума амортизації за прямолінійним методом однакова протягом усіх років експлуатації об'єкта, залишкова вартість об'єкта основних засобів рівномірно зменшується до досягнення ліквідаційної вартості. Метод прискореного зменшення залишкової вартості забезпечує прискорену амортизацію об'єкта протягом перших років його експлуатації. Цей метод доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, яким притаманне швидке моральне устарівання. Метод зменшення залишкової вартості забезпечує швидшу амортизацію, ніж попередній. Ефект від використання

кумулятивного методу такий же, як і від використання методу прискореного зменшення залишкової вартості, проте зменшення залишкової вартості відбувається повільніше. Виробничий метод забезпечує справедливий розподіл амортизаційної вартості на виготовлену продукцію, він застосовується насамперед для амортизації основного технологічного устаткування (машин, верстатів) за умови, що об'єми виробленої продукції можуть бути визначені досить точно [7].

Відповідно до ст. 138. Податкового кодексу «Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів» фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності і відповідно зменшується на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до норм Податкового кодексу.

Зауважимо, що найбільший вплив на зменшення фінансового результату за результатами розрахунку на початку періоду має метод зменшення залишкової вартості. А найменший – виробничий метод. Проте на кінець періоду ситуація змінюється в протилежному напрямі.

Це означає, що підприємство, обираючи той чи інший метод нарахування амортизації, повинно враховувати оптимально вигідні для нього умови.

Висновки. Отже, підсумовуючи вищезазначене, стверджуємо, що в Положенні про облікову політику в частині обліку операцій з нарахування амортизації на необоротні активи необхідно відображати основні положення, відповідальність за опис яких, відповідно до діючих нормативних документів, покладена на керівника підприємства. Основою для прийняття рішень про розробку положення про облікову політику повинні бути достовірні дані щодо нарахування амортизації на необоротні активи, що найглибше розкривають складові діяльності підприємств. Це у свою чергу забезпечить довіру усіх заінтересованих користувачів про достовірну, повну та своєчасну інформацію, що міститься у звітності та адекватно відображає результат роботи підприємств.

Таблиця 1

Порівняння методів нарахування амортизації на необоротні активи

Метод нарахування амортизації	Залишкова вартість				
	1 рік	2 рік	3 рік	4 рік	5 рік
Прямолінійний	189666,40	145999,80	102333,20	58666,60	15000,00
Кумулятивний	160628,11	102333,20	58666,60	29628,31	15000,00
Зменшення залишкової вартості	134773,14	77844,97	44963,25	25970,77	15000,00
Прискореного зменшення залишкової вартості	139999,8	83999,8	50400	30240	15000
Виробничий	198753	154163	103203	56793	15000

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Анісімова М. В. Створення теоретично обґрунтованих методів розрахунку амортизаційних відрахувань [Електронний ресурс] / М. В. Анісімова // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11 (2). – С. 14-21. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/espof_2014_11\(2\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/espof_2014_11(2)_4)
2. Буряк О. О. Особливості нарахування амортизації основних засобів [Електронний ресурс] / О. О. Буряк // Управління розвитком. – 2014. – № 9. – С. 42-45. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_9_19
3. Голозубова Ю. В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх порівняльна характеристика [Електронний ресурс] / Ю. В. Голозубова // Управління розвитком. – 2014. – № 7. – С. 111-114. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_7_45
4. Гуцаленко Л. В. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів [Електронний ресурс] / Л. В. Гуцаленко, І. І. Божок // Інноваційна економіка. – 2014. – № 1. – С. 176-181. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_1_30
5. Деменкова А. Е. Основні проблеми нарахування амортизації основних засобів в обліку [Електронний ресурс] / А. Е. Деменкова // Управління розвитком. – 2014. – № 14. – С. 144-146. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_14_52
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. Карасевич І. В. Проблемні питання обліку та нарахування амортизації основних засобів в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / І. В. Карасевич, Н. В. Шутюк // Наука й економіка. – 2013. – Вип. 2. – С. 71-74. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie_2013_2_15
8. Карп'як Я. С. Особливості нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку підприємств [Електронний ресурс] / Я. С. Карп'як, Л. І. Ріжко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 776. – С. 115-121. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_776_20
9. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів [Електронний ресурс] / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – 2014. – № 2. – С. 107-116. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2014_2_20
10. Лубенченко О. Організація обліку амортизації основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / О. Лубенченко, О. Пузанова // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. – 2015. – Вип. 32. – С. 288-294. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2015_32_34
11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.2013 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
13. Овод Л. В. Оптимальне поєднання методів амортизації основних засобів в амортизаційній політиці промислових підприємств [Електронний ресурс] / Л. В. Овод // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2015. – № 4 (2). – С. 116-120. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_4\(2\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2015_4(2)_25)
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>
15. Сиров В. В. Проблема обґрунтування вибору методів амортизації основних активів у сучасних умовах господарської діяльності [Електронний ресурс] / В. В. Сиров // Управління розвитком. – 2014. – № 4. – С. 23-25. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_4_11
16. Скрипник М. І. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки [Електронний ресурс] / М. І. Скрипник, Н. П. Похлюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. – 2013. – Вип. 25. – С. 297-306. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2013_25_41