

УДК 657.421

ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ОБЛІКОВОЇ ПРОЦЕДУРИ АМОРТИЗАЦІЇ ЗАСОБІВ ПРАЦІ

Кравчук Н.В.

В статті досліджено механізм амортизації засобів праці, а також питання її облікової процедури. Детально розглянуті методи нарахування амортизації, результатом чого є пропозиція автора щодо застосування модифікованого методу. Особлива увага приділяється принципам облікової процедури амортизації засобів праці, яка відображається через сукупність облікових дій, що направлені на реалізацію облікового процесу, пов'язаного з формуванням і використанням амортизаційного фонду підприємства. Узагальнено практичний досвід процесу нарахування амортизації та подано рекомендації щодо його вдосконалення.

Ключові слова: амортизація, засоби праці, відтворення, методи амортизації, облікова процедура, амортизаційний фонд.

ВСТУП

В процесі управління засобами праці основне значення має інформація про суми амортизаційних відрахувань, оскільки вони є основним джерелом їх відтворення. За умови ідеальної ситуації амортизаційні відрахування до моменту повного зносу основного засобу повинні дорівнювати вартості аналогічного об'єкту, проте на практиці все відбувається трохи по-іншому, а саме: сума амортизаційних відрахувань повністю зношених засобів, не дозволяє здійснити просте відтворення. Причин цьому декілька:

§ інфляція, внаслідок чого частково втрачається купівельна спроможність грошей;

§ зростання ціни основних засобів внаслідок їх модернізації виробниками, а також конструктивних змін.

Слід зазначити, що основні питання бухгалтерського обліку амортизації основних засобів висвітлені в працях: М. І. Кутера, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, Хендріксена Э. С. та Ван Бреди М. Ф., Х. Колдуелла, М. Р. Метьюса, Б. Нідлза, Дж. Ріса, Е. Хендріксена, Р. Ентоні та інших.

Незважаючи на широке висвітлення зазначених питань в науковій літературі, окремі аспекти процедури амортизації в бухгалтерському обліку залишаються мало дослідженими. Зокрема, потребують подальшого розвитку проблеми побудови облікової процедури амортизації засобів праці.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ ОБЛІКОВОЇ ПРОЦЕДУРИ АМОРТИЗАЦІЇ

Від нарахування й використання амортизаційних відрахувань до певної міри залежить забезпеченість підприємств засобами праці. На термін корисного використання основних засобів впливають наступні фактори (рис. 1).

В ході дослідження доведено, що регламентований і контрольований зверху облік на підприємствах не в змозі обслуговувати потреби менеджменту в умовах вільного підприємництва. З цієї причини наявність тиску на систему обліку матеріальних цінностей, у тому числі й засобів праці, що склалася на конкретному підприємстві, регламентування державою амортизаційної політики – було б спробою свідомо відмовитися від використання можливостей обліку. Слід зазначити, що така ситуація докорінно змінилась, у зв'язку із прийняттям П(С)БО 7 «Основні засоби» [1], яким встановлюються для підприємств принципово нові методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про наявні засоби і зміни в їх складі. У зв'язку із цим, та мізерна частина рентабельних підприємств, яка все ще має місце в галузі по-своєму розпоряджається наданим правом визначення термінів функціонування її засобів праці і способами нарахування амортизації на них.

Разом з тим, важливо не упускати те, що недостатньо налагоджена нормативно-правова база, що регламентує відносини власності, може мати негативний вплив на збереження цієї власності. На основі застосування прискорених методів амортизації можливе прийняття рішень окремими підприємствами про продаж нібито зношеної техніки, що неминуче завдасть збитку підприємству та супроводжуватиме ослаблення його матеріально-технічної бази.

Застосування прискорених методів амортизації в умовах приватної власності (ще до кінця неформованої) не виключає можливості подібного негативного явища. Виходячи з викладеного, можна констатувати, що усунення держави від контролю щодо питань нормативних термінів служби засобів праці, є

для підприємств передчасним і таким, яке супроводжуватиметься втратами для всього суспільного виробництва.

Вважаємо, що процес передчасного списання фондів на підприємствах можна усунути шляхом попереднього встановлення відповідними міністерствами мінімального терміну використання функціонуючих засобів виробництва за їх видами. Якщо ж вести мову про максимальні межі експлуатації названих ресурсів, то їх могли б визначати самі підприємства, орієнтуючись на особливості виробництва: спеціалізацію підприємства, умови та характер експлуатації засобів праці, віддаленість населеного пункту від ремонтних і постачальницьких баз, кон'юнктуру постачання підприємства технікою та інші обставини.

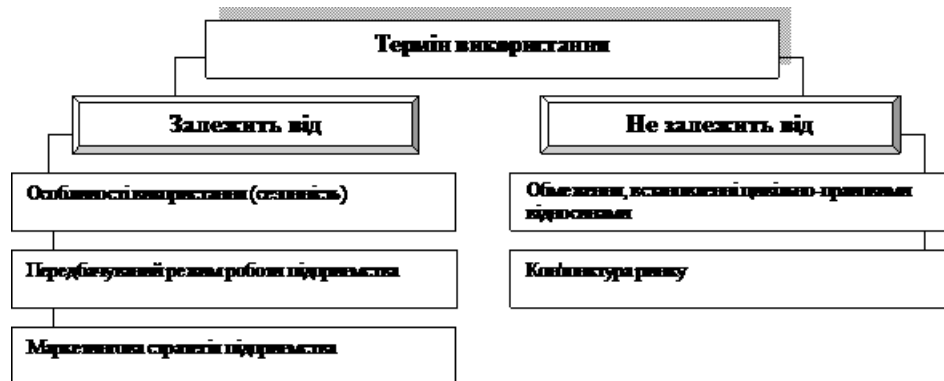


Рис. 1. Фактори впливу на термін використання засобів праці

Якщо раніше вартість основних засобів виробництва з часом рівномірно переносилася на витрати виробництва в сумі їх зносу та включалась в собівартість виготовленої продукції, то відповідно до П(С)БО 7, разом із збереженням колишнього способу, передбачено використання ще й інших методів нарахування амортизації. Проте, ці додаткові методи не завжди використовуються підприємствами.

Практичне застосування кожного з цих методів дозволить підприємству краще управляти відтворенням його засобів праці. Тут можливі й деякі відхилення. Перш за все, метод зменшення залишкової вартості, базується на нарахуванні амортизації засобів праці, виходячи з їх залишкової, а не первісної вартості, тобто з кожним роком сума амортизації за конкретним об'єктом, яку відносять на собівартість продукції, зменшуючись, відповідатиме зменшенню вартості й об'єкту, що амортизується. У цьому не можна не побачити й іншої сторони: на куплені об'єкти, не маючи інформації щодо їх попереднього терміну експлуатації у колишніх підприємств, нові власники в довільному порядку можуть віднести амортизаційні відрахування повторно, тобто без врахування попередньої амортизації названих об'єктів. Таким чином, підприємства, не бажаючи цього, можуть штучно завищувати собівартість продукції за рахунок збільшеного амортизаційного терміну тих об'єктів, які раніше були в експлуатації.

Так само й метод нарахування зносу пропорційно обсягу виконаних робіт не дає уявлення про чітку тенденцію зміни амортизації на обладнання або інші фонди із-за різких коливань її величини з року в рік.

Проте, не можна не розглянути й ще один метод нарахування амортизації засобів праці – модифікований, який не рекомендований для застосування П(С)БО але, який успішно застосовується на підприємствах США, тому дає підставу використовувати його й в українських умовах. Особливість

названого методу полягає в тому, що норми щорічного списання основних засобів забезпечують 100% погашення їх вартості в рамках нормативного терміну служби. Скажімо, при семирічному нормативному терміні експлуатації обладнання в першій половині нормативного терміну використання норми амортизації різко знижуються, а другий – амортизація нараховується рівномірно за роками. При цьому первісна вартість основних засобів, прийнята для розрахунку, залишається незмінною (так, як і за методом суми чисел років) [2, 131].

Таким чином, надана нині самостійність підприємства у виборі найбільш прийнятної амортизаційної політики, у тому числі і способів нарахування амортизації, дає їм можливість самим визначати найбільш прийнятні варіанти відрахування амортизаційних сум на формування засобів праці. При цьому підприємства мають можливість обирати найбільш доцільний в конкретних умовах варіант відрахувань, орієнтуючись на свій фінансовий стан, забезпеченість ресурсами, технічний стан засобів праці, його спеціалізацію та інші фактори.

При цьому не можна не звернути увагу практикуючих бухгалтерів на доцільність використання модифікованого методу нарахування амортизації, який забезпечує при використанні засобів праці можливість прискорено накопичувати у себе амортизаційні суми для подальшого придбання нових засобів, особливо в умовах їх швидкого морального старіння.

2 ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПРОЦЕДУРИ АМОРТИЗАЦІЇ

На наше переконання, сучасна практика обліку амортизаційних відрахувань у промисловості потребує, перш за все, практичної реалізації облікової процедури формування та використання амортизаційного фонду, яка б визначалась в обліковій політиці, в частині амортизаційної політики підприємства. Для адекватного сприйняття даної процедури, доцільно схематично зобразити основні етапи її документального оформлення (рис. 2).

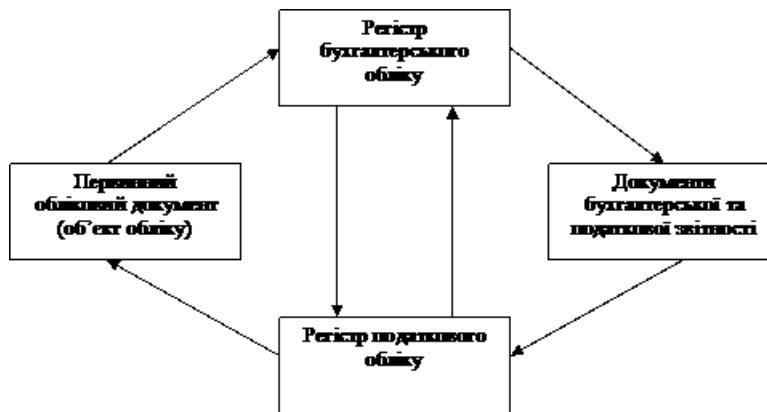


Рис 2 Обліковий процес амортизаційних відрахувань

Отже, відповідно до рис. 2, під обліковою процедурою амортизації розуміють сукупність облікових дій, що направлена на реалізацію облікового процесу, пов'язаного з формуванням і використанням амортизаційного фонду підприємства, що реалізується через систему документообігу. Тому для забезпечення повноти відображення особливостей практичної реалізації облікової процедури формування й використання амортизаційного фонду підприємства, доцільно розглянути її практичну реалізацію в розрізі основних етапів її здійснення.

Необхідно відзначити, що основні складові облікової процедури амортизації можна поділити на етапи, які матимуть безпосередній вплив на побудову амортизаційної політики підприємства. Суть першого етапу облікової процедури – ідентифікація об'єкту обліку зводиться до чіткого виділення об'єкту амортизації, тобто визначення об'єкту основних засобів (з метою визначення основних елементів амортизаційної політики підприємств галузі, при розгляді даного питання акцент ставився на аналізі амортизаційної політики засобів праці – основної частини активів підприємств даної галузі).

Суть другого етапу облікової процедури – вибір мети обліку амортизаційних відрахувань – зводиться до чіткого визначення мети, яку ставлять перед підприємством державні органи, акціонери, виконавчий орган, збори акціонерів (учасників) і орієнтири облікової політики, а в рамках облікової політики – мета амортизаційної політики [3, 140].

Відповідно мета обліку амортизаційних відрахувань може складатися з наступних елементів:

- цілі бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань – достовірне, повне та своєчасне відображення в обліку й звітності сум нарахованої амортизації, залишкової вартості майна та об'єктивна оцінка вартості майна й сум нарахованої амортизації;
- цілі податкового обліку амортизаційних відрахувань – оптимізація податкових платежів, у тому числі по податку на прибуток (мінімізація податку на прибуток);
- цілі управлінського обліку амортизаційних відрахувань – оперативне формування достовірної й повної інформації для прийняття управлінських рішень, у тому числі для обчислення прибутку підприємства, використуваної для виплати дивідендів по звичайних акціях; накопиченню власних засобів для інвестицій в розширення й модернізацію виробництва; визначенню балансової вартості майна, а також інвестиційних рішень, пов'язаних з оптимізацією грошового потоку, залученням позикових засобів і ін.

ВИСНОВКИ

Таким чином, в процесі експлуатації засоби праці поступово втрачають свої корисні властивості, необхідні для виробництва продукції та управління виробничим процесом. Ступінь інтенсивності цього процесу у різних груп засобів праці неоднаковий. Зокрема, основні засоби групи будівлі і споруди використовуються набагато довше, ніж основні засоби групи машини, обладнання, транспортні засоби. Тому, якщо підприємство планує здійснювати свою діяльність і в майбутньому, то воно повинно відшкодовувати вартість основних засобів через певний економічний механізм, яким є амортизація.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік (спецвипуск). – 2007. – № 18.
2. Береза С.Л. Облікове забезпечення нарахування амортизації в контексті оподаткування / С.Л. Береза // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. –2006. - № 3 (37). – С. 129-136.
3. Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика /И.И. Веретенникова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 192 с.

[Кравчук Наталія Василівна](#), асистент кафедри фінансів, обліку і контролю Тернопільського національного технічного університету, тел. 0679653804