

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут денної освіти

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ А.І. Мілька

« _____ » грудня 2022 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення обліку та контролю амортизації необоротних активів підприємства»

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Рибак Ростислав Юрійович

Науковий керівник

к.е.н., доцент Прохар Наталія Вікторівна

Полтава – 2022

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Сутність, функції та значення амортизації необоротних активів

Зміст амортизаційної політики будь-якого підприємства та держави складає 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 рівнях тобто на рівні підприємств та на загальнодержавному рівні.

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 у розпорядженні підприємств.

Необхідно зосередити свою увагу на тому, що управління амортизаційною політикою являється найважливішою сферою діяльності будь-якого суб'єкта ринкового господарства. Передусім, це зумовлено швидкими змінами у технології виробництва, у якій основу складають сучасне обладнання. Для розв'язання існуючої проблеми в амортизаційній політиці, на нашу думку, необхідно опиратися на сам термін «амортизація», а потім вже починати з відповідних рахунків, проведених за період визначеного моменту часу. І це не випадково, тому що багато хто із фахівців цього напрямку і досі не мають навіть єдиної точки зору щодо визначення поняття «амортизація», яке представляє собою основу амортизаційної теорії економічного розвитку.

Більшість розвинутих індустріальних країн світу вже перейшли до застосування нового типу амортизаційного розвитку економіки. Останнім

часом амортизаційна теорія економічного зростання почала знаходити все більше прихильників і в нашій країні.

В дискусії про економічну сутність амортизації виділяють три основні позиції, а саме:

- одна група вчених вважає, що амортизація – це просто грошовий вираз зносу основних засобів;

- прихильники другої позиції вважають амортизацією не що інше, як процес перенесення вартості зносу основних засобів на собівартість продукції;

- третя група вчених стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку.

Причому така різноманітність поглядів є характерною не лише для початкового періоду розвитку теорії амортизації, а й для сучасного періоду. Однак, не дивлячись на неоднозначне трактування поняття амортизації, єдиної точки зору до цього часу не існує, хоча принципові вирішення цього питання є досить важливими.

На нашу думку, амортизація не може бути грошовим виразом зносу лише основних засобів, оскільки амортизації підлягають всі матеріальні й нематеріальні необоротні активи. Аналогічно амортизацією є перенесення вартості зносу не лише основних засобів на собівартість продукції, а й інших необоротних активів. В теорії обліку методи бухгалтерського обліку включають наступні: способи виявлення облікової інформації (документування, інвентаризація), способи вимірювання облікової інформації (оцінка, калькулювання), способи реєстрації облікової інформації (рахунки, подвійний запис), способи узагальнення облікової інформації (баланс, звітність), серед них немає такого методу, як амортизація. Тому більш коректно, на нашу думку, амортизацію вважати прийомом бухгалтерського обліку.

Найбільш поширеним у вітчизняній літературі є наступне трактування, амортизація – це поступове зниження вартості необоротних активів внаслідок їх зносу, а також поступове перенесення їх вартості на виготовлену продукцію з метою нагромадження ресурсів для їх відтворення.

Кантор Е.Л. відмічає, що «процес перенесення відшкодування зносу називається амортизацією» і вважає основним завданням амортизації – «відшкодування зносу основних засобів» [3, с. 49]. Борисенко З.Н., в свою чергу, висловлює зовсім протилежну думку, що «неправильно ототожнювати амортизацію с відшкодуванням зносу основних виробничих засобів. Відшкодування зносу відбувається не в процесі формування амортизаційного фонду, а при наступному його використанні для заміни застарілого обладнання та при капітальному ремонті чи модернізації [4, с. 7].

Пелих А.С. формулює наступне визначення амортизації як механізму перенесення вартості основних засобів на створений продукт з метою повного зношення активів та накопичення грошових коштів для їх відтворення [5, с. 214]. При цьому він вважає, що «амортизація в грошовій формі виражає знос основних засобів та включається до витрат на основі встановлених норм [5, с. 215]. Ці два визначення суперечать одне одному. Спочатку автор представляє амортизацію як певний механізм. Будь-який механізм складається з конкретних елементів, які мають свої специфічні особливості, призначення та виконують в його складі свої функції. До таких складових елементів слід віднести знос, зношення, амортизаційні відрахування, амортизаційний фонд. В другому ж визначенні ототожнюється поняття амортизації з поняттям амортизаційних відрахувань, а вони є зовсім різними, хоча і тісно пов'язані між собою. Амортизаційні відрахування – це та частина вартості засобів праці, яка переноситься на вироблену продукцію, це складова амортизаційного механізму, яка показує ступінь зношення засобів праці. Не є економічно обґрунтованим і ототожнення амортизації з амортизаційним фондом (капіталом). Амортизаційний фонд (капітал) – це фінансовий результат накопичення послідовно здійснюваних амортизаційних відрахувань. Він утворюється лише після реалізації готової продукції, а амортизація представляє собою процесі перенесення частинами вартості основних засобів на виготовлену продукцію, тобто вона є передумовою утворення амортизаційного фонду (капіталу). Отже утворення амортизаційного фонду (капіталу) та амортизація – це різні поняття.

Неточним також являється трактування амортизації як процесу перетворення вартості із товарної в грошову. Це знову ж таки мотивується тим, що амортизація охоплює не весь процес перетворення вартості засобів праці з виробничої форми в грошову, а являється лише складовою частиною цього процесу, оскільки він охоплює такі стадії як: виробниче використання, перенесення вартості засобів праці на виготовлену продукцію, створення амортизаційного фонду (капіталу), відтворення зношених основних засобів в нові засоби праці.

Дослідивши визначення і підходи, що були запропоновані різними вченими, науковцями та економічними течіями різного часу існування, нами виявлено, що фактично жоден з авторів не дає повного, більш поширеного та всеохоплюючого визначення цьому терміну.

В.Й. Бакай дає визначення амортизації як складного економічного механізму, що кількісно відображає втрату знаряддями праці вартості, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації), і поступове перенесення на новостворений продукт з наступним нагромадженням коштів для відтворення (придбання) основних засобів чи інших необоротних активів. Головна відмінність запропонованого визначення від інших у тому, що амортизація, насамперед, це економічний механізм. А більшістю авторів вона розглядається як процес, який має під собою значно вузьке твердження, ніж механізм.

Досить не зрозумілим вважається і те, що більшість фахівців зводять амортизацію до відшкодуванню зносу основних засобів, причому значно змішуючи ці поняття. Але це зовсім не так, тому що ці обидва поняття різні між собою за змістом та характеристикою. Тому слід уникати ототожнення таких процесів, як знос та амортизація.

Амортизацію також можна трактувати як процес послідовного перенесення вартості засобів праці, авансованої в їх придбання та в міру їх зношення на вироблену продукцію з метою формування грошових ресурсів для подальшого відтворення зношених основних засобів в натуральній формі. При

цьому мова не йде про технічну прив'язку процесів відтворення використаних в процесі виробництва засобів праці до їх попередньої натуральної форми.

Сучасний підхід розкриття сутності амортизації не перешкоджає переливу амортизаційних відрахувань в будь-які нові натуральні форми основного капіталу при умові збереження принципу цільового використання амортизаційних відрахувань на відтворення засобів праці, а не для використання їх, як показує вітчизняна практика, на покриття дефіциту підприємств в оборотних активах. Науково-технічний прогрес вимагає відтворення основних засобів на новій технічній основі.

Основою амортизації являється зношення основних засобів. Поняття зношення і зносу не є ідентичними.

Знос – це втрата засобами праці своїх властивостей чи характеристик внаслідок певних обставин (експлуатації, впливу науково-технічного прогресу і т.п.), тобто це об'єктивно існуюче явище. Зносу підлягають всі засоби праці як діючі, так і не діючі, незалежно від їх участі в процесі виробництва (виробничі і невиробничі).

Зношення – це економічний процес відображення зносу в економічній дійсності. Зношення представляє собою процес втрати засобами праці своєї вартості. Причиною зношення може бути як фізичний так і моральний знос (рис. 1.1).

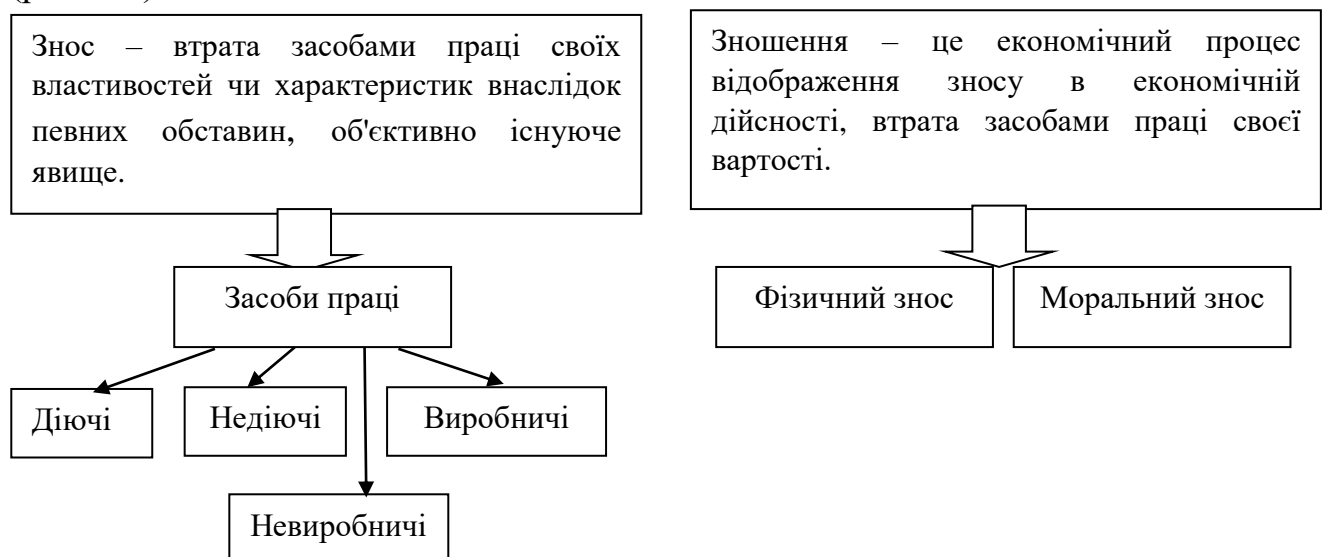


Рис. 1.1. Співвідношення зносу й зношення необоротних активів
[авторське узагальнення]

Необхідно відмітити, що при розгляді питання амортизації, в основному, економісти приділяють увагу тільки фізичному та моральному зносу.

Однак, зустрічаються роботи, в яких по різному трактують назву того чи іншого виду зносу, але сутність їх однакова. Наприклад, Покропивний С.Ф. розглядає «техніко-економічне старіння основних засобів» і дає наступне визначення зносу, як процесу знецінення діючих засобів праці до настання повного фізичного спрацювання під впливом науково-технічного прогресу. Воно характеризується поступовою втратою засобами праці своєї споживної вартості внаслідок удосконалення існуючих та створення нових засобів виробництва, запровадження принципово нової технології, старіння продукції, що виробляється з допомогою цих засобів виробництва [14, с. 107]. Зазначене визначення на сто відсотків ідентичне змісту морального зносу.

На сучасному етапі суспільного і технічного розвитку особливої актуальності набуває соціальний знос засобів праці, який визначається ступенем розбіжності соціальних характеристик засобів праці з їх суспільно нормальним рівнем. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок двох причин: якщо внаслідок зносу об'єкта основних засобів змінилися його соціальні характеристики (знизилась безпечність, збільшилися шкідливі викиди і т.п.) або якщо змінився сам рівень суспільно нормальних соціальних характеристик (підвищилися вимоги дотримання умов техніки безпеки, зменшилися норми максимально допустимих концентрацій шкідливих речовин). В першому випадку соціальний знос являється елементом фізичного зносу, а в другому - морального. Соціальна форма як фізичного, так і морального зносу разом складає єдине поняття соціального зносу. Таким чином, поняття «соціальний знос засобів праці» має відносну самостійність і відіграє суттєву роль при аналізі соціально-економічних процесів, які відбуваються при оновленні виробничого потенціалу.

В залежності від характеру впливу нової техніки і технології на людину (безпосередньо на робочому місці чи опосередковано, через навколишнє

середовище) можна виділити два різновиди соціального зносу: власне, соціальний і екологічний (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Різновиди соціального зносу [авторське узагальнення]

Соціальна форма морального зносу зумовлена появою нової техніки, яка покращує умови праці, а також змінами в рівні суспільно нормальних норм (перш за все по умовам праці).

Екологічна форма морального зносу зумовлена появою нової техніки, яка в меншій мірі ніж попередня справляє негативний вплив на навколишнє середовище, а також введенням більш жорстких норм та обмежень на ступінь (характер впливу виробництва на навколишнє середовище).

Отже, причиною зношення основних засобів може бути не тільки фізичний і моральний знос, але й соціальний у всіх його формах.

Розглядаючи економічну природу амортизації доцільно виділити три концепції амортизації:

- класичну;
- економічну;
- фіскальну.

Класична концепція базується на принципах теорії вартості та об'єктивних закономірних процесах обігу засобів праці. В її основі лежить ідея постійної заміни засобів праці, їх відтворення в бідь-якій новій натуральній формі, яка б відображала досягнення науково-технічного прогресу, а не забезпечення повернення авансованої вартості на створення засобів праці. Характерною рисою є відсутність технічної прив'язки заново створених

основних засобів з їх попередньою натуральною формою. Згідно цієї концепції, амортизація повинна забезпечити відтворення необоротних активів по вартості, яка б відображала сучасні суспільно-необхідні витрати праці на їх створення. Амортизаційний капітал формується в залежності від потреб відтворення засобів праці. Тому нарахування амортизаційних відрахувань, в даному випадку, здійснюється з відтворювальної вартості основних засобів чи інших необоротних активів, базою для визначення якої є балансова вартість. Остання приводиться у відповідність до грошових потреб відтворення засобів праці у новій натуральній формі шляхом періодичних переоцінок. Це може бути як дооцінка, так і уцінка.

На перший погляд, негативним моментом класичної концепції амортизації можна вважати те, що у випадку зменшення початкової вартості основних засобів чи інших необоротних активів, внаслідок морального зносу (проведення уцінки) буде мати місце недонарахування амортизації. Таке явище не дає змоги акумулювати в складі амортизаційного капіталу такий обсяг фінансових ресурсів, який би за своєю величиною відповідав розміру раніше авансованих грошових коштів. Це, в свою чергу, змушує виробника до прискорення обороту необоротних активів та інтенсифікації процесу їх відтворення, що вже характеризується позитивно. Отже, класична концепція амортизації передбачає необхідність відтворення зношених засобів праці за однаковою відновлювальною вартістю.

Економічна (бухгалтерська) концепція амортизації ґрунтується не на потребах відтворення, а на необхідності перенесення частини вартості основних засобів чи інших необоротних активів на вартість продукції, виробленої за їх допомогою у такій величині, яка б точно відображала втрату вартості засобів праці в процесі виробництва та внаслідок морального зносу. Економічна концепція менш вимоглива стосовно критеріїв ефективності використання амортизаційного капіталу. Її завданням є покриття витрат, понесених на виготовлення продукції.

Фіскальна (податкова) концепція амортизації передбачає звільнення від оподаткування частини прибутку на суму нарахованої амортизації. Норми амортизаційних відрахувань та методика їх нарахування встановлюється податковим законодавством. Як правило, в такому випадку норми амортизаційних відрахувань перевищують економічно обґрунтовані норми. Даній концепції більш притаманний регулюючий характер.

Шляхом збільшення норм амортизаційних відрахувань можна посилити внутрішній інвестиційний потенціал та покращити фінансове становище підприємств. А внаслідок їх зменшення будуть збільшені надходження до державного бюджету. Таким чином, нарахування амортизації з податковою метою регулює відносини підприємств з бюджетом у відповідності з державною політикою економічного розвитку.

Таким чином, враховуючи наявність різних точок зору, розкритих в економічній літературі, та узагальнюючи велику кількість поглядів на окремі сторони амортизації, можна відмітити наступні її риси.

1. Амортизація є найбільш важливим явищем або процесом кругообігу необоротних активів.

2. Автори інколи ототожнюють поняття «амортизації» з поняттям «амортизаційні відрахування». Але ж амортизація представляє собою процес перенесення вартості засобів праці на заново створений продукт, а амортизаційні відрахування являються вартісним вираженням втраченої вартості основних засобів в процесі виробництва продукції та внаслідок їх морального зносу.

3. Амортизація одночасно поєднує риси статей витрат, які зменшують прибуток підприємства та риси статей доходу і при цьому не впливає на рух грошових коштів. В першому випадку амортизація виступає елементом витрат, не пов'язаних з відтоком грошових коштів у вигляді амортизаційних відрахувань, які включаються у собівартість виготовленої продукції або до витрат періоду. В другому випадку амортизація представляє собою частину

доходу від реалізації продукції чи товарів, яка не приносить додаткового притоку грошових коштів.

4. Завдячуючи амортизації як економічному процесу, втрачена вартість основних засобів чи інших необоротних активів в процесі виробництва продукції, не втрачається, а зберігається, акумулюючись в амортизаційному капіталі.

5. Теорія амортизації не повинна протиставляти одну концепцію амортизації іншій. Кожна з них є важливою з точки зору забезпечення ефективної заміни засобів праці.

Амортизація необоротних активів виконує важливі функції.

У сучасній економічній літературі немає єдиного трактування сутності функцій амортизації. Так, Т. Д. Косова [19, с.159--с.160] розглядає чотири функції амортизації:

- відтворювальну;
- розподільчу;
- стимулюючу;
- фіскальну.

Відтворювальну та розподільчу функції амортизації науковець розглядає стосовно до амортизаційного фонду. Поняття «амортизаційного фонду» залишилось у тому періоді часу, коли діяла тільки державна форма власності.

Стимулююча функція амортизації проявляється, як «створення умов для прискорення темпів науково-технічного прогресу», а фіскальна функція визначена як «елемент податкової політики держави» [1, с.159]. Але лишається незрозумілим: хто, для кого і які умови повинен створити.

Автори В.К. Орлова, С. В. Сенчішак [18, с.360- с.362] виділяють дві функції амортизації. Вони, нажаль, не дають назву цим двом функціям амортизації [2,с.362], а лише визначають їх зміст:

- перша функція - як «виведення з оподаткування витрат, понесених на придбання необоротних активів» за податковим законодавством;

- друга функція - як перетворення необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації у фінансовому обліку.

Такі розбіжності в класифікації функцій амортизації як за формою, так і за змістом, суттєво ускладнюють застосування фінансового механізму управління амортизацією. Тому виникає потреба у такій класифікації, яка б узгоджувалась з чинною законодавчо-нормативною базою.

Загалом, амортизація виконує дві узагальнюючі функції: податкову (фіскальну) та економічну.

Податкова (фіскальна) функція виявляється через податкову амортизацію, яка є елементом податкової політики держави. Ця функція амортизації реалізується завдяки нормам Податкового кодексу України від № [], відповідно до якого амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Економічна функція амортизації виявляється через механізм економічної амортизації і полягає в тому, що завдяки амортизації кошти з необоротних активів перетворюються в оборотні. Ця функція амортизації безпосередньо пов'язана з бухгалтерським (фінансовим) обліком. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92, під терміном «амортизація» слід розуміти систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [].

Знос – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. При зростанні суми амортизації (зносу) у поточному періоді чистий дохід підприємства зменшується, а надходження (грошовий потік) збільшуються. Амортизація згідно П(С)БО 16 «Витрати» від № [] та П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [], відноситься до складу витрат.

Підприємства самостійно, завдяки амортизаційній політиці, встановлюють розміри економічної амортизації, від якої залежить розмір прибутку підприємства. Це визначено п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» від

27.04.2000 р. № 92 [], однак жодних рекомендацій про використання тільки одного методу нарахування амортизації або прямих заборон на використання різних методів щодо одного з об'єктів основних засобів у стандарті немає. Крім того, зазначено, що метод амортизації об'єкта переглядається у разі зміни очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання.

Згідно пункту 29 П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [], амортизація нараховується щомісяця.

Також потрібно відмітити думку деяких економістів, які відзначають, що на сучасному етапі економічного розвитку амортизація повинна виконувати не тільки функцію відшкодування вартості засобів праці під час їх експлуатації, але й забезпечити інтенсивне розширене їх відтворення за рахунок заміни засобів праці на якісно новій технічній базі [20, с. 27], тобто сприяти оновленню засобів праці. Сучасна теорія амортизації повинна розглядати набагато більшу кількість функцій. До них можна віднести інвестиційну, відтворювальну, стимулюючу, інноваційну, науково-технічну, калькуляційну, податкову функції (рис. 1.3.).

Інвестиційна функція амортизації передбачає акумулювання в амортизаційному фонді (капіталі) амортизаційних відрахувань як фінансового ресурсу відтворення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, тобто забезпечення процесу кругообігу засобів праці грошовими коштами, необхідними для їх відтворення. Інвестування може бути як на просте відтворення, так і на розширене.

Відтворювальна функція регулює відповідність нарахованої амортизації рівню зношення основних засобів. Вона виникає внаслідок втрачання засобами праці в процесі виробництва своєї вартості і має мету - забезпечення подальшого процесу виробництва. Відтворювальна функція амортизації повинна враховувати розвиток науково-технічного прогресу, оскільки останній збільшує розрив між фактично перенесеною вартістю на заново створену продукцію та моральним зносом.

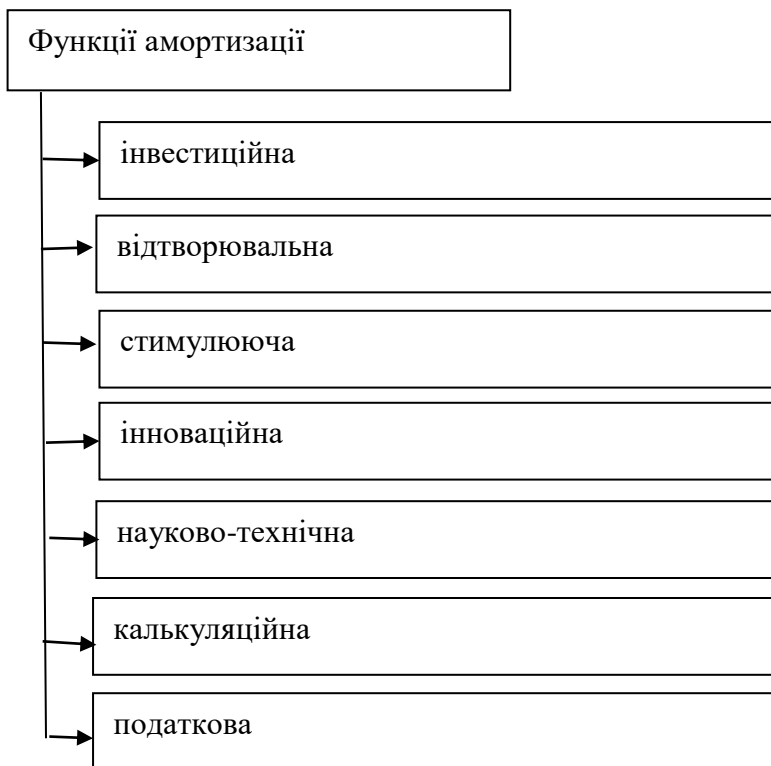


Рис. 1.3. Функції амортизації [авторське узагальнення]

Стимулююча функція амортизації полягає в створенні умов для прискореного оновлення основних засобів чи інших необоротних активів. Ця функція базується на тому, що амортизаційний фонд (капітал) є власним джерелом грошових коштів підприємства, яке має своє цільове призначення - відтворення необоротних активів. Крім цього, на величину нарахованої амортизації зменшується розмір отриманого прибутку, що підлягає оподаткуванню. Стимулююча функція знаходить свій прояв у застосуванні прискорених методів амортизації та наданні державою різного роду податкових пільг. Це дає змогу підприємствам акумулювати в своєму розпорядженні більше грошових ресурсів, що покращує їх фінансове становище та посилити виробничо-технічний потенціал.

Інноваційна функція амортизації забезпечує відтворення засобів праці на новому технічному рівні у відповідності із розвитком науково-технічного прогресу. На сьогоднішній день, реалізація цієї функції вимагає прискореного кругообігу основних засобів, оскільки за останні роки суттєво зросли темпи розвитку науково-технічного прогресу.

Науково-технічна функція полягає в сприянні розвитку та прискорення темпів науково-технічного прогресу. Ефективний амортизаційний механізм та раціональна амортизаційна політика забезпечують відтворення основних засобів та інших необоротних активів на новій, більш досконалій основі, що, в свою чергу, сприяє подальшому розвитку виробничо-технічного потенціалу як окремих підприємств, так і держави в цілому.

Калькуляційна функція полягає у визначенні витрат на виробництво та реалізацію продукції. У собівартість виробленої продукції включається частина вартості засобів праці, яка була втрачена в процесі виробництва цієї продукції.

Податкова функція амортизації реалізовує взаємовідносини підприємств та державної влади з питань розподілу прибутку.

Таким чином, амортизація може розглядатися як грошовий вираз зносу необоротних активів, процес перенесення вартості зносу необоротних активів на собівартість продукції, прийом бухгалтерського обліку тощо. Основою амортизації є зношення основних засобів, при цьому зношення і знос не слід ототожнювати. Знос – це втрата засобами праці своїх властивостей чи характеристик, а зношення – це економічний процес відображення зносу в економічній дійсності.

На сучасному етапі суспільного і технічного розвитку особливої актуальності набуває соціальний знос засобів праці, який визначається ступенем розбіжності соціальних характеристик засобів праці з їх суспільно нормальним рівнем. Соціальна форма як фізичного, так і морального зносу разом складає єдине поняття соціального зносу.

В теорії економіки доцільно виділити три концепції амортизації: класичну, економічну та фіскальну.

Загальними рисами амортизації необоротних активів є наступні: процес кругообігу необоротних активів; амортизація представляє собою процес перенесення вартості засобів праці на заново створений продукт, а амортизаційні відрахування являються вартісним вираженням втраченої вартості основних засобів в процесі виробництва продукції та внаслідок їх

морального зносу; амортизація одночасно поєднує риси статей витрат, які зменшують прибуток підприємства та риси статей доходу і при цьому не впливає на рух грошових коштів; завдячуючи амортизації як економічному процесу, втрачена вартість основних засобів чи інших необоротних активів в процесі виробництва продукції, не втрачається, а зберігається, акумулюючись в амортизаційному капіталі.

Функції амортизації, що розкривають її сутність, наступні; інвестиційна, відтворювальна, стимулююча, інноваційна, науково-технічна, калькуляційна, податкова.

Правильне розуміння економічної природи, концепцій і функцій амортизації та усвідомлення її значення дозволить обґрунтовано вирішувати проблеми, які пов'язані з оцінкою засобів праці, встановленням оптимальних строків використання основних засобів та інших необоротних активів, визначенням методів нарахування амортизації, розробленням норм амортизаційних відрахувань, формуванням та використанням амортизаційного капіталу, тобто дозволить проводити ефективну амортизаційну політику.

1.2. Значення обліку і контролю в амортизаційній політиці підприємства

Одержання позитивного фінансового результату залежить не тільки від правильного вибору виду діяльності, організації виробництва, збуту продукції, а й від організації облікового процесу та обраної облікової політики підприємства, у тому числі й амортизаційної політики підприємства.

Поняття облікової політики розкривається ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від № []. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [10].

Подібне визначення наводиться у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»: облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Основою формування облікової політики підприємства є облікова політика держави, функції якої полягають у:

- визнанні державними органами міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадженні їх у національну систему обліку;
- вирішенні питань щодо рівня регламентації бухгалтерського обліку;
- розробці та затвердженні національного плану рахунків та форм звітності;
- методологічному та організаційному керівництві системою обліку;
- сприянні підготовки кадрів та розвитку наукових досліджень з обліку тощо.

Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно, виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності за погодженням її з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів. Разом з тим, облікова політика підприємства не повинна суперечити Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від № [] та чинним П(С)БО.

Тобто, ступінь свободи у формуванні облікової політики в Україні обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка представлена переліком методик і облікових процедур, серед яких допускаються альтернативні варіанти.

Амортизаційна політика є частиною облікової і ґрунтується на певному законодавстві, яке дає можливість головному бухгалтеру обирати методи нарахування амортизації, встановлювати вартісні критерії, що характеризують об'єкти основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, строки корисного використання та їх ліквідаційну вартість. До такого законодавства, в першу чергу, варто віднести Податковий кодекс України від №

[9], Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [], де чітко прописані підходи до нарахування амортизації.

Здебільшого, над розробкою облікової політики, у т. ч. амортизаційної працює бухгалтерська служба (або бухгалтер) підприємства. Для визначення окремих показників можуть залучатися інші провідні фахівці підприємства.

Розглянемо окремі складові амортизаційної політики підприємства, які представлено на рис. 1.4.

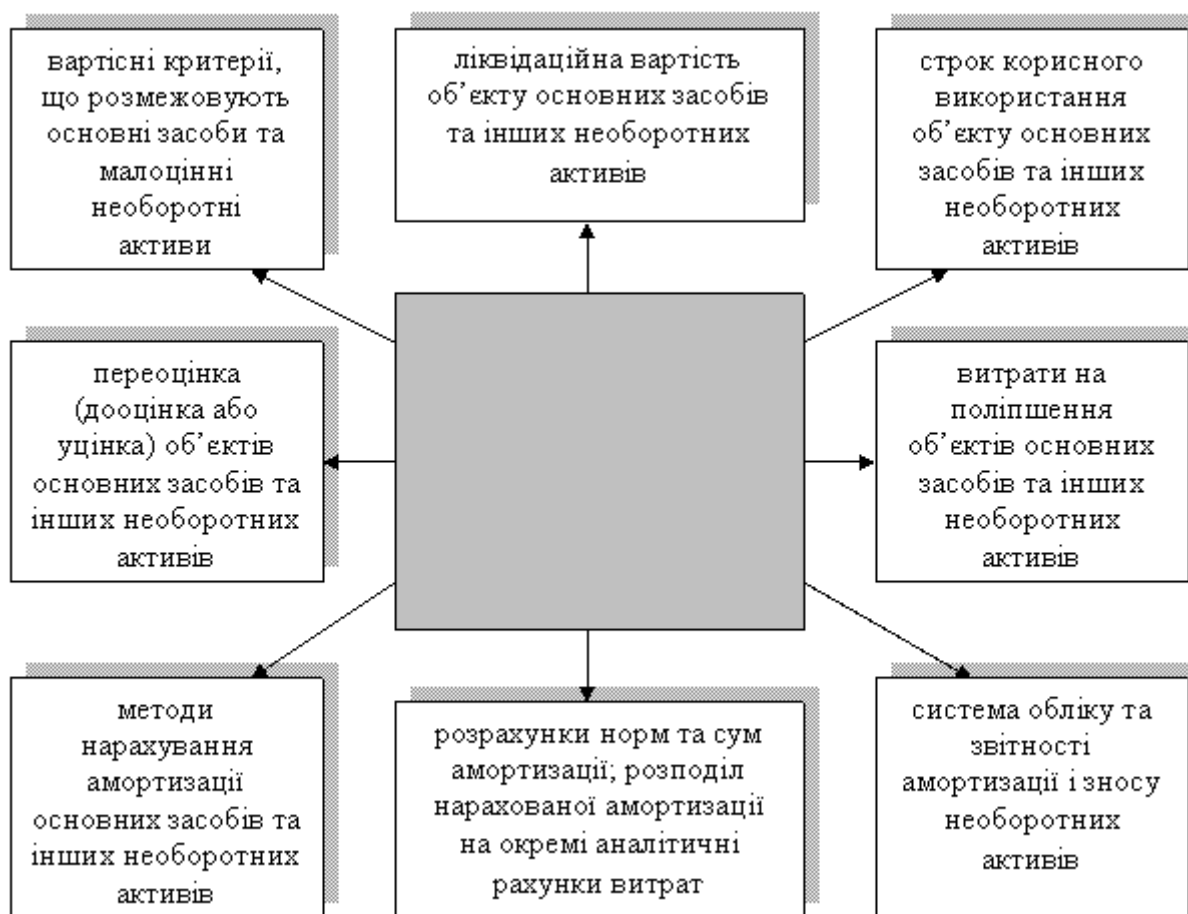


Рис. 1.4. Основні складові амортизаційної політики підприємства []

В бухгалтерському обліку, як і за нормами Податкового кодексу України встановлений вартісний критерій для класифікації активів як основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів, що складає 20000,00 грн.

Застосування вартісного критерію дасть змогу більше активів відносити до малоцінних необоротних матеріальних активів і, відповідно, амортизувати за

методами «50%-50%» чи «100%» вартості, яка амортизується. Таким чином, встановлення вартісних критеріїв, що розмежовують основні засоби і малоцінні необоротні активи, дозволяє контролювати суму нарахованої амортизації та термін відтворення об'єктів необоротних активів.

Під час формування амортизаційної політики підприємству необхідно визначити ліквідаційну вартість щодо основних засобів та інших необоротних активів. Дана вартість не є визначеною і не має формули розрахунку на законодавчому рівні, що дозволяє підприємству варіювати її розмір на свою користь. При цьому доцільно використовувати один із таких методів:

- за ліквідаційну вартість узяти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані в результаті ліквідації основного засобу чи інших необоротних активів;

- до процесу встановлення ліквідаційної вартості залучити фахівців-експертів;

- обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10-16%) від первісної вартості основного засобу чи іншого необоротного активу або диференціювати такий норматив за їх групами.

На наш погляд, найоптимальнішими для підприємства є саме третій або четвертий метод. Що стосується першого методу, то таке прогнозування має велику ймовірність помилки, а суттєвим недоліком третього методу є суб'єктивність та наявність додаткових витрат.

Однією з найважливіших складових частин процесу амортизації, яка знаходиться на перетині сфер впливу економічної та технічної служб, є встановлення та контроль строку корисного використання об'єкту.

У процесі визначення намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів мають бути враховані накопичений досвід, ринкова ситуація, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан

підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись, у першу чергу, за недостатнього обсягу коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту.

Строк експлуатації, зумовлений корисністю об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, може бути як коротшим, так і тривалішим за нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Як свідчить практика, у підприємств при визначенні строку корисного використання виникають труднощі. Тому, прийняття рішення щодо строку корисного використання об'єктів є можливим:

- відповідно до технічних документів, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів чи інших необоротних активів;
- використання єдиних норм амортизації для об'єктів однієї галузі або, наприклад, державної форми власності із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації;
- на підставі накопиченого досвіду підприємства під час експлуатації подібних активів і економічної політики підприємства.

Також, необхідно враховувати те, що на відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [], у Податковому кодексі України від № [] встановлено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

Строк експлуатації окремих об'єктів, первісно визначений під час формування облікової політики та її складової амортизаційної політики, може переглядатись у період експлуатації об'єкта основних засобів чи інших необоротних активів.

Загалом, амортизаційна політика підприємства – це цілеспрямована діяльність підприємства з вибору та застосування одного з можливих методів амортизації з метою максимізації обсягу власних фінансових ресурсів протягом амортизаційного періоду. Основне питання амортизаційної політики – який метод амортизаційних відрахувань обрати.

Методи нарахування амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів основних засобів та інших необоротних активів протягом строку їх корисного використання, тобто від обраного методу залежить порядок розподілу сум по роках. Основними чинниками, які впливають на вибір методу нарахування амортизації, є особливості основних засобів та інших необоротних активів щодо інтенсивності їх фізичного та морального зносу, а також обрана стратегія менеджменту стосовно оновлення засобів виробництва та контролю джерел власних коштів підприємства.

Розрахунок амортизації основних засобів або інших необоротних активів здійснюється відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених Податковим кодексом України від № [].

Відповідно до норм Положень (стандартів) бухгалтерського обліку амортизація необоротних активів нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого [8]. Суми амортизаційних відрахувань, що включаються до витрат підприємства, за різними методами амортизації будуть різними, а тому це потребує систематичного контролю.

На відміну від П(С)БО, у Податковому кодексі від № [] встановлено обмеження щодо застосування того чи іншого методу амортизації для окремих груп основних засобів та інших необоротних активів, що формує витрати підприємства та передбачає здійснення контрольних заходів.

Амортизація об'єктів інших необоротних матеріальних активів може нараховуватися згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [] лише за прямолінійним та виробничим методами. Передбачено і більш спрощені процедури разового нарахування амортизації для деяких видів малоцінних необоротних активів. Так, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % від його вартості, яка амортизується, та

решти 50 % від вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) або в першому місяці використання об'єкта 100 % від його вартості [].

Проведене дослідження дає підстави для висновків, що формування ефективної амортизаційної політики на підприємстві можна вважати одним із факторів підвищення ефективності його роботи. Тому варто приділити особливу увагу вибору методу нарахування амортизації і врахувати усі особливості цього процесу, встановленню оптимальних строків використання необоротних активів та їх ліквідаційної вартості, розробленню норм амортизаційних відрахувань, формуванню та використанню амортизаційного капіталу.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і контролю в ПП «Козирна підлога»

Приватне підприємство «Козирна підлога» зареєстроване 3 вересня 2008 р., як суб'єкт підприємницької діяльності - юридична особа та має свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи.

ПП «Козирна підлога» має поточний рахунок, що відкритий у ПАТ «Полтава-банк», самостійний баланс, печатку, відокремлене майно у вигляді основних засобів та оборотних активів, здійснює свою господарську діяльність на основі самоокупності та самофінансування.

Підприємство зареєстроване як платник єдиного податку третьої групи та платник ПДВ, має індивідуальний податковий номер, що зазначений у свідоцтві про реєстрацію платника ПДВ.

В своїй діяльності ПП «Козирна підлога» керується законами України, Постановами Верховної Ради України, постановами, розпорядженнями і наказами міністерств і відомств України, а також статутом (додаток А), наказами підприємства.

Засновником підприємства є громадянин України Горошко С.В., який одноосібно сформував статутний капітал підприємства.

Згідно зі статутом, підприємство створене на необмежений час та має право здійснювати будь-яку комерційну діяльність, що не суперечить чинному законодавству. На даний час підприємство займається оптовою торгівлею будівельними матеріалами, організацією торгівлі з лотків та контейнерів.

Основними завданнями підприємства є:

- отримання доходу;
- забезпечення споживачів продукцією;
- забезпечення персоналу заробітною платою, нормальними умовами праці та можливістю персонального росту;
- створення робочих місць для населення;
- охорона навколишнього середовища;
- недопущення збоїв в роботі.

Стратегія підприємства включає розширення обсягів діяльності, як на території України, так і за кордоном та завоювання нових сегментів ринку.

Підприємство діє на основі повного господарського розрахунку та самофінансування. Воно здійснює діяльність, використовуючи власну та орендну базу, несе самостійну майнову відповідальність по зобов'язаннях. Держава не відповідає за зобов'язаннями підприємства, а підприємство не відповідає за зобов'язаннями держави.

Для досягнення поставлених завдань згідно з діючим законодавством ПП «Козирна підлога» надаються наступні права:

- засновувати у встановленому порядку дочірні підприємства, філіали, відкривати представництва на Україні та за її межами, приймати участь у об'єднаннях підприємств;
- укладати договори та угоди, здійснювати інші юридичні дії, у тому числі кредитні, вексельні, банківські операції;
- купувати, брати, здавати, отримувати (у тому числі безоплатно) в оренду рухоме та нерухоме майно, транспортні засоби;

- користуватися кредитами у національній та іноземній валюті;
- мати власні основні та оборотні засоби, а також придбавати та використовувати ліцензії.

Загальне керівництво підприємством здійснює директор, якому підпорядковується продавець, водій – експедитор та бухгалтер.

Директор діє без доручення від імені підприємства, представляє його у всіх державних та громадських організаціях, установах та підприємствах, товариствах, кооперативах, розпоряджається майном, укладає договори та забезпечує їх виконання, видає доручення, приймає та звільняє працівників. В межах своєї компетенції видає накази і дає вказівки, здійснює інші функції.

Праця окремих працівників може здійснюватися за сумісництвом, на основі цивільно-правових угод з оплатою праці на договірній основі. Оплата праці працівників, які працюють постійно, здійснюються у межах фонду оплати праці та відповідно до діючого законодавства України.

Функції ведення обліку на підприємстві покладено на бухгалтера, який відповідно до посадової інструкції (додаток Б) належить до професійної групи «Керівники». Бухгалтер ПП «Козирна підлога»:

- забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення інформації;
- вимагає від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення і надання первинних документів;
- вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам;

- здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства;
- бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис бухгалтера;
- за погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;
- здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- організує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо: визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних; розроблення системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу.

Під безпосереднім керівництвом бухгалтера знаходиться продавець.

Ведення обліку здійснюється на основі Наказу про облікову політику підприємства, що затверджений 4 січня 2020 р. та адаптованого до вимог Податкового кодексу України. В Наказі про облікову політику підприємства затверджені основні принципи організації обліку торговельного підприємства.

Загалом, бухгалтерський облік на підприємстві ведеться у відповідності до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» від 16.07.1999р. №996-XIV [61], національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку за допомогою програмного забезпечення «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2», при якому накопичення і систематизація документів за господарськими

операціями здійснюється в оборотних відомостях сумового та кількісно-сумового обліку.

За результатами аналізу основних показників діяльності ПП «Козирна підлога» за 2019-2021 р.р. працювало прибутково, що узагальнено в табл. 1.1 на підставі інформації додатків В, Д, Е.

Таблиця 1.1

**Основні економічні показники діяльності ПП «Козирна підлога» за
2019-2021 р.р.**

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення		2021 р. у % до	
				2021 р. від 2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
I. Капітал, тис. грн.	375,2	429,2	619,1	+243,9	+189,9	165,0	144,2
1. Власний капітал	168,2	364,0	560,9	+392,7	+196,9	У 3,3 р.	154,1
1.1. Нерозподілений прибуток	168,1	363,9	560,8	+392,7	+196,9	У 3,3 р.	154,1
2. Позиковий капітал	207,0	65,2	58,2	-148,8	-7,0	28,1	89,3
2.1. Довгострокові зобов'язання	-	14,0	27,5	+27,5	+13,5	-	196,4
2.2. Поточні зобов'язання	207,0	51,2	30,7	-176,3	-20,5	14,8	60,0
II. Ресурси							
1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	-	3,0	5,4	+5,4	+2,4	-	181,4
2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	265,3	399,3	518,8	+253,6	+119,6	195,6	129,9
3. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	200,7	317,4	480,4	+279,7	+163,1	У 2,4 р.	151,4
4. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	4,0	4,0	4,0	-	-	100,0	100,0
III. Економічні показники							
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	530,3	1 106,9	951,5	+421,2	-155,4	179,4	86,0
2. Операційні витрати, тис. грн.	474,9	907,4	754,6	+279,7	-152,8	158,9	83,2
3. Продуктивність праці, тис. грн.	132,6	276,7	237,9	+105,3	-38,9	179,4	86,0

Продовж. табл. 1.1

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення		2021 р. у % до	
				2021 р. від		2019 р.	2020 р.
				2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
4.Фондовіддача основних засобів, грн.	-	375,2	177,9	+177,9	-197,4	-	47,4
IV. Фінансові результати, тис. грн.							
1. Прибуток від діяльності до оподаткування	52,9	195,8	196,9	+144,0	+1,1	У 3,7 р.	100,6
2. Чистий прибуток (збиток)	33,9	195,8	196,9	+163,0	+1,1	У 5,8 р.	100,6
V. Рентабельність, %							
1. Продажу	6,4	17,7	20,7	+14,3	+3,0	-	-
2. Основних засобів	-	6 637,3	3 680,4	+3680,4	-2 956,9	-	-
3.Оборотних активів	12,8	49,0	38,0	+25,2	-11,1	-	-

За даними, наведеними у таблиці, можемо зробити висновки, що впродовж двох останніх років ПП «Козирна підлога» стало працювати більш стабільно. У 2021 році порівняно з 2019 роком вартість капіталу підприємства зросла на 243,9 тис. грн. або на 65,0 % та порівняно з 2020 роком на 196,9 тис. грн. або на 54,1 %. Ці зміни відбулися за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку у 3,3 р. у 2021 р. порівняно з 2019 р. та на 54,1 % порівняно з 2020 р. Позитивно для зростання капіталу підприємства слід розцінювати наявність довгострокових зобов'язань у 2020 р. на суму 14,0 тис. грн.

Залучення поточних зобов'язань підприємством у 2021 р. у порівнянні з 2019 р. зменшилося на 148,8 тис. грн. або на 71,9 %, тоді як у порівнянні з 2020 р. залежність підприємства від запозичень знизилася несуттєво, а саме на 7,0 тис. грн. або на 10,7 %.

Підприємство почало розширювати матеріально-технічну базу у 2020 р., оскільки середньорічна вартість основних засобів склала 3,0 тис. грн., у 2021 р. – 5,4 тис. грн. Середньорічна вартість оборотних активів поступово зростає з 265,3 тис. грн. у 2019 р. до 518,8 тис. грн. у 2021 р. або майже вдвічі. Найбільшу частку у складі оборотних активів займають запаси, їх вартість за

2019-2021 р.р. зростає у 2,4 р. Чисельність працівників за дані роки не змінювалася і складала 4 особи.

Зростання середньорічної вартості запасів та капіталу підприємства загалом призвело до значного зростання чистого доходу від реалізації товарів, а саме з 530,3 тис. грн. у 2019 р. до 951,5 тис. грн. у 2021 р., однак у порівнянні з 2020 р. спостерігається зменшення доходу від реалізації на 155,4 тис. грн. або на 14,0 %.

Темпи зростання витрат підприємства є дещо нижчими та складають 58,9 % за два роки.

У зв'язку з нарощенням обсягів діяльності підприємства продуктивність праці за 2019-2021 р.р. підвищується на 79,4 %.

Чистий прибуток у 2021 році проти 2019 року збільшився на 163,0 тис. грн. або у 5,8 рази. На це вплинули такі фактори, як збільшення середньорічної вартості оборотних активів, зростання віддачі оборотних активів та прискорення їх оборотності.

Проаналізуємо ліквідність балансу ПП «Козирна підлога», що узагальнено в табл. 1.2.

Результати аналізу ліквідності свідчать, що найбільш термінові зобов'язання підприємства не покривалися найбільш ліквідними активами в жодному з аналізованих років, але за 2019-2021 р.р. відбувається перевищення активів, які швидко реалізуються над короткостроковими пасивами.

За аналізований період спостерігається покриття активами, які повільно реалізуються, довгострокових пасивів; активи, які важко реалізуються, не покривалися постійними пасивами за 2019-2021 р.р. Отже, не дотримана лише одна умова ліквідності балансу – перша.

Проаналізувавши і зіставивши результати розрахунків, можна зробити висновок, що баланс підприємства не був абсолютно ліквідним впродовж останніх трьох років і підприємство мало платіжну нестачу найбільш ліквідних активів. Розрахунки свідчать, що фінансовий стан підприємства, враховуючи

ступінь ліквідності балансу як в коротко-, так і в довгостроковій перспективі є передкризовим, оскільки $A1+A2+A3 \geq P1+P2+P3$.

Таблиця 1.2

Ліквідність балансу ПП «Козирна підлога» за 2019-2021 р.р.

(тис. грн.)

Актив	На 31.12.2019 р.	На 31.12.2020 р.	На 31.12.2021 р.	Пасив	На 31.12.2019 р.	На 31.12.2020 р.	На 31.12.2021 р.	Платіжний лишок чи нестача		
								На 31.12.2019 р.	На 31.12.2020 р.	На 31.12.2021 р.
Найбільш ліквідні Активи (A1)	51,7	0,2	1,5	Найбільш термінові зобов'язання (П1)	150,9	51,2	30,7	-99,2	-51,0	-29,2
Активи, які швидко реалізуються (A2)	76,7	35,2	39,9	Коротко-строкові пасиви (П2)	56,1	-	-	20,6	35,2	39,9
Активи, які повільно реалізуються (A3)	246,8	387,9	572,9	Довгострокові пасиви (П3)	-	14,0	27,5	246,8	373,9	545,4
Активи, які важко реалізуються (A4)	-	5,9	4,8	Постійні пасиви (П4)	168,2	364,0	560,9	-168,2	-358,1	-556,1
Баланс	375,2	429,2	619,1	Баланс	375,2	429,2	619,1	-	-	-

Оскільки ПП «Козирна підлога» є неліквідним, проаналізуємо показники фінансової сталості підприємства, що пов'язується із перспективною платоспроможністю.

Оцінка фінансової сталості має на меті об'єктивний аналіз величини та структури активів і пасивів підприємства і визначення на цій основі міри його фінансової стабільності й незалежності, а також відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності.

Відповідно до показника забезпечення запасів і витрат власними та позиченими коштами можна назвати такі типи фінансової сталості підприємства:

1) абсолютна фінансова стійкість (трапляється на практиці дуже рідко) - коли власні оборотні кошти забезпечують запаси й витрати;

2) нормальний стійкий фінансовий стан - коли запаси й витрати забезпечуються сумою власних оборотних коштів та довгостроковими позиковими джерелами;

3) нестійкий фінансовий стан - коли запаси й витрати забезпечуються за рахунок власних оборотних коштів, довгострокових позикових джерел та короткострокових кредитів і позик, тобто за рахунок усіх основних джерел формування запасів і витрат;

4) кризовий фінансовий стан - коли запаси й витрати не забезпечуються джерелами їх формування і підприємство перебуває на межі банкрутства. Фінансово стійким можна вважати таке підприємство, яке за рахунок власних коштів спроможне забезпечити запаси й витрати, не допустити невиправданої кредиторської заборгованості, своєчасно розрахуватись за своїми зобов'язаннями [66, с. 256].

Оцінку фінансової сталості підприємства доцільно здійснювати поетапно, на підставі розрахунку комплексу показників, що узагальнені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Часткові показники фінансової сталості ПП «Козирна підлога» за
2019-2021 р.р.**

Показники	На 31.12.19 р.	На 31.12.20 р.	На 31.12.21 р.	Відхилення	
				2021 р. 2019 р.	від 2020 р.
1. Коефіцієнт економічної незалежності ($> 0,5$)	0,448	0,848	0,906	+0,458	+0,058
2. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ($< 0,5$)	0,552	0,152	0,094	-0,458	-0,058
3. Коефіцієнт фінансової залежності ($< 2,0$)	2,231	1,179	1,104	-1,127	-0,075
4. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу ($0,3-0,5$)	-	0,014	0,008	0,008	-0,006
5. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу ($0,8$)	0,658	0,918	0,933	+0,275	+0,016
6. Коефіцієнт фінансування ($> 1,0$)	0,813	5,583	9,637	+8,825	+4,054
7. Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів (< 1)	1,231	0,179	0,104	-1,127	-0,075

Показники	На 31.12.19 р.	На 31.12.20 р.	На 31.12.21 р.	Відхилення	
				2021 р. 2019 р.	від 2020 р.
8. Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами (>0,8)	0,682	0,959	1,019	+0,337	+0,060
9. Коефіцієнт забезпеченості оборотними коштами (>0,5)	0,448	0,879	0,950	+0,502	+0,071
10. Коефіцієнт маневрування (>0,5)	1,000	1,022	1,040	+0,040	+0,018
11. Коефіцієнт інвестування	-	61,695	-	-	-61,695
12. Коефіцієнт нагромадження амортизації	-	0,322	0,714	+0,714	+0,392
13. Коефіцієнт придатності основних засобів	-	0,678	0,286	+0,286	-0,392
14. Коефіцієнт фінансової сталості (>1)	0,813	7,109	18,270	+17,457	+11,161

Аналіз таблиці 1.3 свідчить про наступне:

– підприємство є незалежним від зовнішніх джерел фінансування, так як значення коефіцієнта економічної незалежності перевищує оптимальне значення та зростає з 2019 р. по 2021 р. з 0,448 до 0,906. Попередні висновки підтверджує значення коефіцієнта концентрації залученого капіталу, що складає у 2021 р. 0,094 та нижче аналогічного показника 2020 р. на 0,058;

– в межах оптимальних значень за 2020-2021 р.р. також і коефіцієнти фінансової залежності, які за аналізований період покращуються та складають у 2020 р. – 1,179, 2021 р. – 1,104;

– коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу значно нижче оптимального значення 0,3-0,5 та складає у 2021 р. 0,008, однак зменшується у порівнянні з 2020 р. на 0,006;

– у зв'язку з порушенням оптимального співвідношення необоротних та оборотних активів, значення коефіцієнта реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу у 2019 р. також нижче оптимального, однак за 2020 -2021 р.р. підвищується і складає відповідно 0,918 та 0,933;

– про незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування свідчить також співвідношення позикових та власних коштів, яке за аналізований період покращується на 1,127 і складає у 2021 р. 0,104;

– за 2019-2021 р.р. підвищується коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами, тобто значна частина запасів фінансується за рахунок власного капіталу. Даний показник у 2021 р. склав 1,019;

– основні засоби підприємства в більшій мірі фінансуються також за рахунок власного капіталу, про це свідчить коефіцієнт інвестування, який у 2020 р. склав 61,695;

– несуттєво підвищився до 1,040 коефіцієнт маневреності власного капіталу, що показує, яка частка запасів обмежує свободу маневру власним капіталом;

– основні засоби підприємства є зношеними, про що свідчать значення коефіцієнтів нагромадження амортизації основних засобів.

Отже, ПП «Козирна підлога» здійснює господарську діяльність відповідно до статуту підприємства. На підприємстві складені посадові інструкції, затверджений Наказ про облікову політику, облік ведеться відповідно до вимог чинного законодавства України. Економічні показники діяльності за аналізований період свідчать про покращення ефективності діяльності підприємства, однак управлінській ланці було б доцільно шукати шляхи збільшення фінансових ресурсів у обороті та контролювати темпи росту дебіторської і кредиторської заборгованості, для чого планувати напрями надходження і видатку грошових коштів. Також необхідно оновити основні засоби або здійснити їх поліпшення (модернізацію).

Висновки за розділом 1

Дослідження теоретичних основи обліку і контролю амортизації необоротних активів дають підстави для висновків.

1. Амортизація може розглядатися як грошовий вираз зносу необоротних активів, процес перенесення вартості зносу необоротних активів на собівартість продукції, прийом бухгалтерського обліку тощо. Основою амортизації є зношення основних засобів, при цьому зношення і знос не слід ототожнювати. Знос – це втрата засобами праці своїх властивостей чи характеристик, а зношення – це економічний процес відображення зносу в економічній дійсності. На сучасному етапі суспільного і технічного розвитку особливої актуальності набуває соціальний знос засобів праці, який визначається ступенем розбіжності соціальних характеристик засобів праці з їх суспільно нормальним рівнем. Соціальна форма як фізичного, так і морального зносу разом складає єдине поняття соціального зносу.

2. В теорії економіки доцільно виділити три концепції амортизації: класичну, економічну та фіскальну.

3. Загальними рисами амортизації необоротних активів є наступні: процес кругообігу необоротних активів; амортизація представляє собою процес перенесення вартості засобів праці на заново створений продукт, а амортизаційні відрахування являються вартісним вираженням втраченої вартості основних засобів в процесі виробництва продукції та внаслідок їх морального зносу; амортизація одночасно поєднує риси статей витрат, які зменшують прибуток підприємства та риси статей доходу і при цьому не впливає на рух грошових коштів; завдячуючи амортизації як економічному процесу, втрачена вартість основних засобів чи інших необоротних активів в процесі виробництва продукції, не втрачається, а зберігається, акумулюючись в амортизаційному капіталі.

4. Функції амортизації, що розкривають її сутність, наступні; інвестиційна, відтворювальна, стимулююча, інноваційна, науково-технічна, калькуляційна, податкова.

5. Основою формування облікової політики підприємства є облікова політика держави. Амортизаційна політика є частиною облікової і ґрунтується на законодавстві, яке дає можливість головному бухгалтеру обирати методи

нарахування амортизації, встановлювати вартісні критерії, що характеризують об'єкти основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, строки корисного використання та їх ліквідаційну вартість формування ефективної амортизаційної політики на підприємстві можна вважати одним із факторів підвищення ефективності його роботи. Формування ефективної амортизаційної політики на підприємстві можна вважати одним із факторів підвищення ефективності його роботи.

6. Приватне підприємство «Козирна підлога» займається оптовою торгівлею будівельними матеріалами, організацією торгівлі з лотків та контейнерів. Загальне керівництво підприємством здійснює директор, якому підпорядковується продавець, водій – експедитор та бухгалтер. Функції ведення обліку на підприємстві покладено на бухгалтера, який належить до професійної групи «Керівники». Ведення обліку здійснюється на основі Наказу про облікову політику підприємства.

7. Економічні показники діяльності за аналізований період свідчать про покращення ефективності діяльності підприємства, однак управлінській ланці було б доцільно шукати шляхи збільшення фінансових ресурсів у обороті та контролювати темпи росту дебіторської і кредиторської заборгованості, для чого планувати напрями надходження і видатку грошових коштів. Також необхідно оновити основні засоби або здійснити їх поліпшення (модернізацію).

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Методи нарахування амортизації необоротних активів, їх критична оцінка

Методи нарахування амортизації необоротних активів регламентовані П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242 []. Відповідно до П(С)БО, амортизації підлягає вартість, яка амортизується, тобто первісна або переоцінена вартість необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів) за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

У свою чергу, первісна вартість вважається історичною (фактичною) собівартістю необоротних активів у сумі або грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених чи переданих, чи витрачених для придбання або створення необоротних активів.

Переоціненою вартістю є вартість необоротних активів після їх дооцінки або уцінки, тобто після проведення переоцінки [].

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [], амортизації не підлягають земельні ділянки, природні ресурси та капітальні інвестиції.

За П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242 [], не амортизуються нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання. До таких нематеріальних активів належать такі, до яких підприємством у внутрішньому розпорядчому документі не визначено

обмеження строку, впродовж якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При нарахуванні амортизації необхідно дотримуватися правил, визначених П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242:

- нарахування амортизації здійснюється впродовж строку корисного використання чи експлуатації об'єкта необоротних активів. Цей термін встановлюється підприємством у Наказі про облікову політику і враховується під час визнання цього об'єкта активом, тобто при зарахуванні на баланс і складанні Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1) або Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-1);

- нарахування амортизації призупиняється на період модернізації, реконструкції, добудови, дообладнання та консервації об'єкта необоротних активів;

- термін корисного використання чи експлуатації об'єкта необоротних активів, а також ліквідаційна вартість об'єктів можуть переглядатися на кінець звітного року при зміні очікуваних економічних вигод від використання таких об'єктів;

- нарахування амортизації здійснюється щомісячно;

- амортизація нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт необоротних активів став придатним для корисного використання, тобто з наступного місяця за місяцем введення об'єкта в експлуатацію та підтвердження цього факту первинними документами;

- нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, який є наступним за місяцем вибуття об'єкта необоротних активів, тобто з наступного місяця за місяцем виведення об'єкта з експлуатації та підтвердження цього факту первинними документами, або з місяця, який є наступним за місяцем переведення активу на реконструкцію, добудову, модернізацію, дообладнання чи консервацію.

Важливим при амортизації основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів є правильне визначення строку корисного використання чи експлуатації таких активів. При цьому необхідно враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос об'єктів;
- правові чи інші обмеження щодо строків використання об'єктів, а також інші фактори.

При встановленні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів необхідно враховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос таких об'єктів;
- правові чи інші обмеження щодо строків використання об'єктів;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством.
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших необоротних активів підприємства.

Можливою є зміна строку корисного використання та ліквідаційної вартості об'єктів необоротних активів. В такому випадку амортизація об'єкта нараховується, виходячи з нового строку корисного використання об'єкта та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання або ліквідаційної вартості такого об'єкта .

Метод амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів обирається підприємством самостійно, відповідно до альтернативних варіантів, визначених у П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [], з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Так, амортизація основних засобів може нараховуватися за методами:

- 1) прямолінійний метод;
- 2) виробничий метод;
- 3) метод зменшення залишкової вартості;

- 4) метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- 5) кумулятивний метод.

Три останніх методи є методами прискореної амортизації.

За прямолінійним методом амортизації основних засобів витратами поточного періоду впродовж усього строку корисного використання активу визнається завжди однакова частина вартості об'єкта основних засобів, що амортизується. Сума амортизації визначається діленням вартості основних засобів, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів (2.1):

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}} \quad (2.1)$$

Сума нарахованої амортизації також може бути знайдена як добуток вартості основних засобів, що амортизується, і норми амортизації (2.2).

$$\text{Річна норма амортизації} = (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) \times \text{Норма амортизації} \quad (2.2)$$

Річна норма амортизації за цим методом є величиною зворотною очікуваному строку використання об'єкта у процентах. Ця сума амортизації буде щорічно, із року в рік, впродовж строку корисного використання об'єкта, включатись до складу витрат підприємства і відображатись у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). На цю ж суму рівномірно, із року в рік, буде збільшуватись накопичена амортизація (знос) і, відповідно, зменшуватись залишкова вартість об'єкта основних засобів, які відображаються у Балансі (звіті про фінансовий стан).

Прямолінійний метод нарахування амортизації простий, стабільний і послідовний, що пояснює його популярність та широке використання на практиці. Він побудований на припущенні, що основні засоби рівномірно зношуються впродовж терміну їх використання. Це припущення може бути застосоване до будинків, споруд та передавальних пристроїв. Хоча при цьому ігнорується те, що з часом ступінь зношеності основних засобів зростає і вони потребують більших витрат на обслуговування та ремонт. Не враховує цей метод також можливості швидкого морального зносу деяких об'єктів основних засобів.

Виробничий метод амортизації застосовується, як правило, до активної частини основних засобів, які експлуатуються нерівномірно. Метод базується на тому, що величина амортизації є результатом експлуатації об'єкта і залежить від обсягу виробленої на ньому продукції, тому для її визначення необхідно мати дані про розрахунковий сумарний обсяг продукції у натуральних показниках за весь строк корисного використання і фактичний обсяг одиниць продукції у конкретному періоді. Виробнича експлуатація об'єкта може бути виражена у годинах роботи, у км пробігу тощо.

Сума амортизації основних засобів за цим методом визначається (2.3):

$$\text{Сума амортизації} = \text{Фактичний обсяг продукції} \times \text{Виробнича ставка амортизації} \quad (2.3)$$

У свою чергу, виробнича ставка амортизації розраховується за формулою (2.4).

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Очікуваний загальний обсяг продукції з використанням об'єкта основних засобів}} \quad (2.4)$$

Нарахування амортизації за виробничим методом може вважатися обґрунтованим в ситуаціях, коли фактично отриманий дохід від використання основного засобу дійсно пов'язаний з обсягом виробленої за його допомогою продукції у кожному обліковому періоді.

При використанні цього методу амортизація виробничого обладнання розглядається як змінні витрати, оскільки її сума змінюється прямо пропорційно прийнятій базі – кількості одиниць виготовленої продукції (або відпрацьованим годинам).

Теоретично простий і раціональний виробничий метод застосовувався в Україні, головним чином, на підприємствах автомобільного і міського транспорту та в гірничодобувних галузях, разом з тим, він не знайшов широкого розповсюдження на практиці, оскільки важко встановити конкретний обсяг продукції, яка буде вироблена з використанням об'єкта основних засобів протягом строку його корисного використання (або кількість відпрацьованих годин). Цей метод виправдав себе на підприємствах, що спеціалізуються на виробництві одного виду продукту або послуг (важке машинобудування, автотранспорт тощо).

Методи прискореної амортизації основних засобів сприяють прискоренню процесу оновлення основних засобів. У порівнянні з прямолінійним методом вони передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні, із зменшенням амортизаційних відрахувань з періоду в період впродовж строку корисного використання.

Дегресивні методи базуються на таких аргументах. В перші роки експлуатації актив є технічно і фізично новим, вимагає незначних витрат на ремонт і утримання і може принести більший дохід, ніж у наступні роки, тому за принципом відповідності доцільно в ці роки більшу частину його первісної вартості відносити на поточні витрати. З іншого боку, ефективність використання основних засобів зменшується з року в рік, а витрати на ремонт, відповідно, зростають. Тому загальна сума річних витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів залишається приблизно однаковою протягом

життєвого циклу об'єкта. При застосуванні дегресивних методів амортизації об'єктів основних засобів строк їх корисного використання має становити не більше ніж 50 % від терміну економічного зношення. Тоді загальні витрати на експлуатацію будуть зменшуватися з періоду в період впродовж строку корисного використання, через амортизаційні відрахування буде відшкодовано 60-70 % вартості об'єкта і ліквідаційна вартість буде достатньо високою.

Застосування методів прискореної амортизації виправдано для активів, яким притаманний швидкий моральний знос. Швидкої заміни основних засобів вимагає і необхідність оновлення продукції, зростання її якості, збільшення обсягів виробництва, розвиток технології. Прискорена амортизація – один із дійових способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого зносу. Її впровадження було продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави.

Історично методи прискореної амортизації виникли у військових галузях, потім вони стали джерелом фінансових ресурсів для розвитку прогресивних галузей виробництва. Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у бухгалтерському обліку методів прискореної амортизації основних засобів.

Розглянемо методи прискореної амортизації, вказані в П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [] та в Податковому кодексі України від № []. Їх можна поділити на:

- методи зменшеного залишку (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості);
- кумулятивний метод.

За методом зменшення залишкової вартості річна сума амортизації розраховується за формулою (2.5):

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Річна норма амортизації} * \text{Залишкова вартість об'єкта основних засобів на початок звітнього року} \quad (2.5)$$

** або первісна вартість об'єкта на початок нарахування амортизації*

При цьому для обчислення річної норми амортизації використовується формула (2.6):

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[T]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість об'єкта}}{\text{Первісна вартість об'єкта}}}, \% \quad (2.6)$$

де T – кількість років корисного використання об'єкта основних засобів.

За цим методом амортизації проводяться порівняно складніші математичні підрахунки норми амортизації. Вони дадуть змогу отримати точний, систематичний і раціональний метод розподілу вартості основних засобів. Єдине застереження – ліквідаційна вартість повинна бути хоч би трішечки більшою від нуля, достатньо і 0,1 % ÷ 0,01 %. Але якщо не встановлюється ліквідаційна вартість основних засобів, то доцільно обрати інший метод нарахування їх амортизації.

Особливістю методу прискореного зменшення залишкової вартості є те, що норма амортизації, обчислена для прямолінійного методу, виходячи із строку корисного використання об'єкта основних засобів, подвоюється і застосовується до залишкової вартості об'єкта. У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах разом з існуванням подвійного зменшення, він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що не передбачається П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [].

За цим методом річна сума амортизації обчислюється за формулою (2.7):

$$\text{Річна сума амортизації} = 2 \times \text{Річна норма амортизації} \times \text{Залишкова вартість об'єкта на початок звітного року*} \quad (2.7)$$

* або первісна вартість об'єкта на початок нарахування амортизації.

Цей метод носить формальний відтінок, оскільки обмежує вітчизняним бухгалтерам свободу вибору прискорення. В той же час надання такого права, як відзначають західні фахівці, збільшує суб'єктивізм в обліку, що може розглядатись як недолік.

Кумулятивний метод полягає в тому, що для підрахунку суми амортизації за обліковий період вартість активу, яка амортизується, множиться на кумулятивний коефіцієнт (2.8).

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Кумулятивний коефіцієнт} \times (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) \quad (2.8)$$

Кумулятивний коефіцієнт визначається як дріб, чисельник якого дорівнює числу років експлуатації, що залишилися до кінця строку використання об'єкта, з урахуванням поточного, а знаменник - сумі чисел років корисного використання об'єкта основних засобів, починаючи з першого до останнього, тобто $1 + 2 + 3 + \dots + n$. В кожному наступному році чисельник цього дробу зменшується на одиницю (2.9).

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Число років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта}}{\text{Сума чисел років корисного використання об'єкта основних засобів}} \quad (2.9)$$

Цей метод можна застосовувати і у зворотному порядку, коли, наприклад, під кінець строку корисного використання передбачається випустити більші обсяги продукції і тому обладнання у другій половині терміну експлуатації більше зношується (уповільнена амортизація). Кумулятивний метод є простим і раціональним, забезпечує повне відшкодування вартості об'єкта, що амортизується, до кінця строку експлуатації, але має певний недолік, який зарубіжні вчені вважають значним. Він не завжди відповідає принципу

відповідності: сума амортизації, що визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується з фактичною експлуатацією активу, а значить, і з отриманими від цього доходами.

При застосуванні всіх вище описаних методів амортизації:

- місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12;
- місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12;
- суму нарахованої амортизації підприємства відображають як збільшення суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів може нараховуватися за методами прямолінійним і виробничим. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від № []. метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [].

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, нематеріальних активів, їх ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля, крім випадків, визначених у П(С)БО:

- коли існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [].

Чинними П(С)БО визначено, що метод амортизації об'єкта необоротних активів переглядається на кінець звітнього року у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Також відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» від № [], нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання необоротних активів, встановлених у Податковому кодексі України від № [], що узагальнено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Мінімально допустимі строки корисного використання необоротних активів за Податковим кодексом України []

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи	
група 1 - земельні ділянки (субрах. 101)	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель (субрах. 102)	15
група 3 – будівлі (субрах. 103)	20
споруди (субрах. 103)	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання (субрах. 104)	5
З них:	

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби (субрах. 105)	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі (субрах. 106)	4
група 7 – тварини (субрах. 107)	6
група 8 - багаторічні насадження (субрах. 108)	10
група 9 - інші основні засоби (субрах. 109)	12
група 10 - бібліотечні фонди (субрах. 111)	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи (субрах. 112)	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди (субрах. 113)	5
група 13 - природні ресурси (субрах. 114)	-
група 14 - інвентарна тара (субрах. 115)	6
група 15 - предмети прокату (субрах. 116)	5
група 16 - довгострокові біологічні активи (рах. 16)	7
Нематеріальні активи	
група 1 - права користування природними ресурсами (субрах. 121)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (субрах. 122)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (субрах. 123)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті (субрах. 124)	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті (субрах. 125)	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (субрах. 127)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Для розрахунку амортизації відповідно до Податкового кодексу України визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до

положень бухгалтерського обліку. Не підлягають амортизації:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання або самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикробничих основних засобів, тобто таких, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

ПП «Козирна підлога», в основному користується орендованими основними засобами, тому на балансі підприємства є лише меблі й торговельне устаткування, яке включене до групи 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі і обліковується на субрахунку з однойменною назвою 106 «Інструменти, прилади та інвентар». Для таких активів використовується прямолінійний метод амортизації, строк корисного використання встановлений по підприємству, складає 5 років, ліквідаційна вартість прирівняна до нуля.

Таким чином, для нарахування амортизації необоротних активів використовуються методи: прямолінійний; виробничий; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів може нараховуватися за методами прямолінійним і виробничим або у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів, або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Методи прискореної амортизації основних засобів сприяють прискоренню процесу оновлення основних засобів, оскільки передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні.

Важливим при амортизації необоротних активів є правильне визначення строку корисного використання таких активів, тому необхідно враховувати очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності, фізичний та моральний знос об'єктів, правові чи інші обмеження щодо використання об'єктів, а також інші фактори.

Чинними П(С)БО визначено, що метод амортизації об'єкта необоротних активів може переглядатися на кінець звітного при зміні очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

2.2. Облік амортизації необоротних активів та порядок відображення її у фінансовій звітності

Для обліку зносу (амортизації) необоротних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів».

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Сальдо означає суму нарахованого зносу (амортизації) необоротних активів (рис. 2.1).

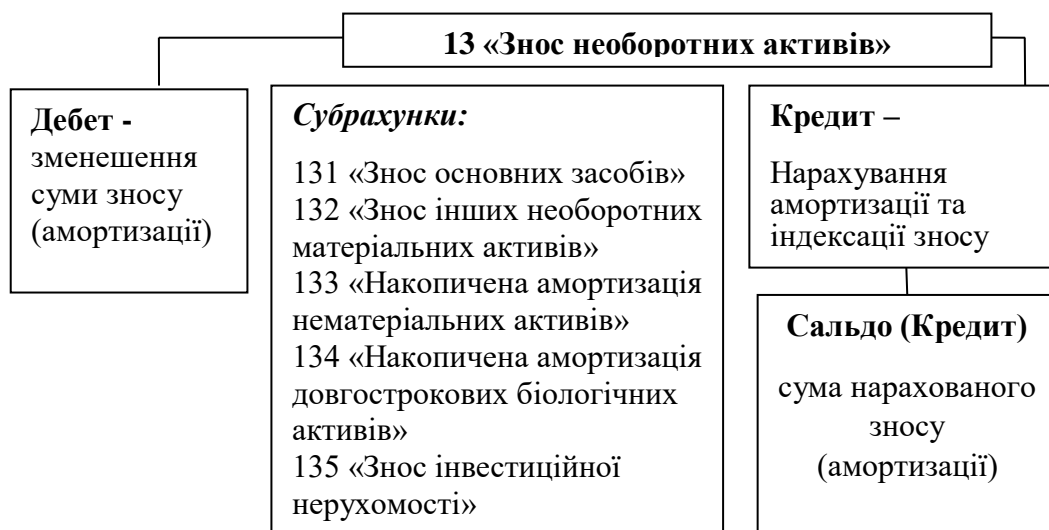


Рис. 2.1. Характеристика рахунку 13 «Знос необоротних активів» []

Перелік та характеристику субрахунків до рахунку 13 «Знос необоротних активів» представлено у табл. 2.2.

Характеристика субрахунків до рахунку 13 «Знос необоротних активів»

Код субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика субрахунку
131	Знос основних засобів	Узагальнення інформації про суму зносу необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
132	Знос інших необоротних матеріальних активів	Узагальнення інформації про суму зносу необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	Узагальнення інформації про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів
134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	Узагальнення інформації про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»
135	Знос інвестиційної нерухомості	Узагальнення інформації про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» за первісною вартістю

Для обліку нарахованого зносу основних засобів у пооб'єктному розрізі використовується субрахунок 131 «Знос основних засобів». Кореспонденцію рахунків з обліку зносу основних засобів наведено в таблиці 2.3.

Кореспонденція рахунків з обліку зносу основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Підстава	Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів, що експлуатуються у капітальному будівництві	Розрахунок амортизації основних засобів	151	131

№ з/п	Зміст операції	Підстава	Дебет	Кредит
2	Нараховано амортизацію обладнання, що безпосередньо використовується у процесі виробництва продукції (технологічне обладнання)	Розрахунок амортизації основних засобів	23	131
3	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються у роботах, пов'язаних з освоєнням нових виробництв, підготовкою робіт сезонного характеру		39	131
4	Збільшено суму зносу об'єкту основних засобів у зв'язку з його дооцінкою (збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів у частині його зносу)		423	131
5	Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення		91	131
6	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення		92	131
7	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються при реалізації продукції		93	131
8	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються у дослідженнях та розробках		941	131
9	Нараховано амортизацію основних засобів, що експлуатуються у сфері обслуговування виробництва та житлово-комунальній сфері		949	131
10	Списано суму зносу об'єктів основних засобів у зв'язку з їх вибуттям, зменшено суму зносу об'єкту основних засобів у зв'язку з його уцінкою при умові, що раніше наданий об'єкт не дооцінювався		131	10
11	Зменшено суму зносу раніше дооцінених		131	423

	об'єктів основних засобів			
--	---------------------------	--	--	--

Для розрахунку сум амортизаційних відрахувань використовується «Розрахунок амортизації основних засобів» (ф. № ОЗ-14), що складається з 4 розділів:

- по основних засобах у запасі (резерві);
- по основних засобах в експлуатації;
- контрольні дані;
- розрахунок амортизації (зносу) основних засобів.

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості.

Інформація про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також їх амортизацію знаходить відображення у таких формах фінансової звітності:

- форма № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)»;
- форма № 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)»;
- форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- форма № 4 «Звіт про власний капітал»;
- форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

У балансі основні засоби та інші необоротні матеріальні активи відображаються у статті «Основні засоби» трьома рядками: 1010 - залишкова вартість, 1011 - первісна вартість, 1012 – знос, до підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і сумою їх зносу на дату балансу. Нематеріальні активи – за трьома рядками: 1000 - залишкова вартість, 1001 - первісна вартість, 1002 – накопичена амортизація, до підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю

нематеріальних активів і сумою їх зносу (амортизації) на дату балансу (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Взаємозв'язок залишків на рахунках бухгалтерського обліку та статей Балансу (звіту про фінансовий стан), за якими відображаються основні засоби й нематеріальні активи []

Розділи та статті балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків	Код рахунку
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби:	1010	р. 1011 – р. 1012	
первісна вартість	1011	Основні засоби	10
		Інші необоротні матеріальні активи	11
знос	1012	Знос основних засобів	131
		Знос інших необоротних матеріальних активів	132
Нематеріальні активи:	1000	р. 1001 – р. 1002	
первісна вартість	1001	Нематеріальні активи	12
знос	1002	Накопичена амортизація нематеріальних активів	133

Звіт про фінансові результати та Звіт про рух грошових коштів не містять прямої інформації про рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та їх амортизації. У Звіті про фінансові результати у II розділі «Сукупний дохід» надається інформація про переоцінку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у III розділі «Елементи операційних витрат» за рядком 2515 «Амортизація» надається інформація про суму нарахованої амортизації необоротних активів, що відноситься до операційної діяльності. У Звіті про рух грошових коштів, що складається за непрямим методом, за рядком 3505 здійснюється коригування прибутку (збитку) від діяльності до оподаткування на амортизацію необоротних активів. У розділі II розшифровано за напрямками рух коштів у результаті інвестиційної діяльності, у т.ч. внаслідок реалізації та придбання необоротних активів (рядки 3205 та 3260 відповідно).

Стан основних засобів та інших необоротних активів прямо впливає на власний капітал суб'єкта господарювання. У Звіті про власний капітал відображаються зміни власного капіталу внаслідок дооцінки або уцінки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

У Примітках до річної фінансової звітності інформація про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи наводиться у II розділі «Основні засоби» у загальній сумі та деталізована за їх видами, а також . Також у примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: методи амортизації, що застосовуються підприємством/установою, та діапазон строків корисного використання (експлуатації); сума нарахованої амортизації тощо.

Проведене дослідження свідчить, що у ПП «Козирна підлога» для обліку нарахованої амортизації основних засобів використовується субрахунок 131 «Знос основних засобів». Амортизація нараховується прямолінійним методом та включається до складу інших операційних витрат і обліковується на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». На нашу думку, є більш доцільним обліковувати такі витрати на рахунок 93 «Витрати на збут». На початок 2021 р. сума накопиченого зносу основних засобів становила 2,8 тис. грн, на кінець відповідно 12,0 тис. грн. Ці суми відображаються у спрощеній звітності малого підприємства (додаток). Облік на підприємстві повністю автоматизований із використанням програмного забезпечення «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2», а фінансова звітність малого підприємства складається в програмі М.Е.Дос.

2.3. Проблеми та напрями удосконалення нарахування, обліку та відображення у фінансовій звітності амортизації необоротних активів

Проблеми нарахування, обліку й відображення у фінансовій звітності амортизації необоротних активів пов'язані, в першу чергу, з оптимальністю

оцінки необоротних активів, яка полягає у виборі вартості, за якою слід їх вимірювати. Традиційним і найбільш методично розробленим способом оцінки в національній обліковій практиці є відображення необоротних активів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво, дослідження чи розробку або придбання. Проте при оцінці різних видів необоротних активів в умовах інфляційних процесів, застосування первісної вартості може привести до негативних наслідків, що є особливо актуальним в період воєнного стану в Україні. Навіть за умов незмінних цін, потенціал основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів не є незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими.

Вартісний критерій основних засобів збільшено до 20000 грн., тому зростає й вартісний критерій віднесення матеріальних активів до інших необоротних матеріальних активів. Наприклад, основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які придбані в різний час і мають однакові характеристики, матимуть різну вартість. А проведення постійних переоцінок необоротних активів збільшує витрати підприємства, що в кінцевому результаті впливає на його фінансовий результат.

Основними проблемами, що виникають в процесі оцінки за справедливою вартістю основних засобів та інших необоротних матеріальних активів та впливають на суми нарахованої амортизації, на нашу думку, є :

- відсутність методичних основ обґрунтованого визначення вихідної оцінки таких активів, що є досить важливим;
- використання терміну «справедлива вартість» в П(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, так як вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця;
- при виборі об'єктивного методу оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Загалом, нарахуванню амортизації необоротних активів передує:

– введення в експлуатацію об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів або введення в господарський оборот нематеріальних активів;

– проведення поліпшення та ремонтів об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

– ліквідації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, списання нематеріальних активів;

– проведення переоцінки необоротних активів.

Первинний, синтетичний та аналітичний облік необоротних активів, в основному, відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного вдосконалення.

Головною проблемою більшості підприємств, на нашу думку, є використання недоцільних, економічно необґрунтованих методів розрахунку амортизації для здійснення оптимальної амортизаційної політики. При цьому важливим є те, що основним джерелом відтворення необоротних активів є амортизаційні відрахування. Відсутність наукового підходу до розробки механізму відтворення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів призводять до погіршення стану таких активів.

Одним з проблемних питань, що впливає на обчислення амортизації, залишається порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів через складність оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно робити прогноз на 5-10 років, для будівель – на 40-50 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього, в багатьох підприємств ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних засобів, що не відповідає вимогам П(С)БО 7 «Основні засоби». Завдяки централізованим нормам усереднених відсотків ліквідаційної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів по групах для усіх підприємств визначення

вартості, яка амортизується, матиме більш об'єктивний характер, зникнуть розбіжності у сумі ліквідаційної вартості одних і тих же активів, спроститься порядок її визначення, що приведе до підвищення якості облікової інформації [6].

Переоцінка необоротних активів, особливо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів впливає на суми амортизаційних відрахувань. Зокрема, вважаємо суперечливим твердження пункту 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» від № [] про те, що при проведенні переоцінки об'єкта основних засобів потрібно переоцінювати всю групу однорідних об'єктів основних засобів, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів [9]. Тому пропонується проводити дооцінку чи уцінку групи основних засобів, до якої входить об'єкт переоцінки, лише у разі зміни вартості об'єкта основних засобів, яка є значущою у вартості відповідної групи. Крім того, вважаємо недоцільним результати операцій переоцінки основних засобів відображати як доходи чи витрати звітного періоду, оскільки економічна сутність проведеної операції не полягає у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а визначає реальну вартість об'єкта. Тому операції дооцінки та уцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів варто відображати лише як зміни сальдо рахунків капіталу в дооцінках.

Важливим етапом удосконалення обліку й амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є гармонізація П(С)БО 7 «Основні засоби» з МСБО 16 «Основні засоби», зокрема, у частині:

- у П(С)БО 7 «Основні засоби» потрібно визначити необхідність проводити переоцінку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів лише в тому разі, якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити;

- варто запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, яка повинна бути документально засвідчена;

– при операціях обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням;

– у П(С)БО 7 «Основні засоби» доцільно дати посилання на П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» щодо встановлення порядку зменшення корисності активів.

Для нарахування амортизації у П(С)БО 7 «Основні засоби» варто розробити компетентний підхід, який мав би на меті нарахування амортизації на кожную частину об'єкта основних засобів окремо, якщо ці окремі частини об'єкта мають різний термін експлуатації, що впливає на строки їх зношення.

На практиці вплив на вибір методу амортизації здійснюють такі чинники:

- 1) простота методу та можливість його застосування;
- 2) вплив на собівартість продукції та вартість ресурсів;
- 3) наявність корпоративної політики у сфері нарахування амортизації.

У літературі не існує єдиної думки щодо найкориснішого або найдоцільнішого з методів, тому у питанні вибору методу нарахування амортизації пропонуємо виходити з двох позицій:

1) принцип обачності (найбільше принципу обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, за яким нараховується найбільша сума амортизації в перші роки використання об'єкта);

2) очікуваний спосіб отримання економічних вигід від використання об'єктів (табл. 2.5).

Також для нарахування амортизації досить важливим є визначення оптимального терміну корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про необоротні активи у фінансовій звітності. Така проблема різниці терміну корисного використання можлива, коли однотипні об'єкти використовуються на різних підприємствах. Тому вважаємо доцільним законодавчо встановити мінімальну межу корисного використання різних видів необоротних активів та відмовитись від регулювання цих питань в

податковому законодавстві. Це зробить неможливим заниження терміну використання необоротних активів підприємствами.

Таблиця 2.5

Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації і шляхи їх вирішення []

Джерело	Проблемне питання	Причини	Шляхи вирішення
П(С)БО 7, пункт 29	Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для використання	Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу	Встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено
П(С)БО 7, пункт 24	Термін корисного використання об'єктів основних засобів	Заниження терміну корисного використання підприємствами	Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів основних засобів
П(С)БО 7, пункт 22	Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об'єктів основних засобів, якщо вони мають різний термін використання		Відображення дооцінки та уцінки основних засобів лише на рахунках капіталу в дооцінках

Отже, за результатами дослідження можна сформулювати наступні шляхи удосконалення обліку амортизації необоротних активів:

1) вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком необоротних активів;

2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяти би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку необоротних активів (окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються: код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за основні засоби тощо);

4) повна комп'ютеризація обліку необоротних активів. Це викликано необхідністю оперативного одержання відомостей про рух необоротних активів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм тощо;

5) вдосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання, на нашу думку, можна вирішити наступними шляхами:

- по-перше, необхідно визначити оптимальний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про необоротні активи у фінансовій звітності;

- по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об'єкт необоротних активів було введено в експлуатацію;

б) удосконалення й відображення переоцінки основних засобів та інших необоротних активів в обліку. Вважається недоцільним результати переоцінки основних засобів відображати як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки основних засобів лише як зміну сальдо рахунків капіталу в дооцінках.

При операціях обміну варто оцінювати об'єкти основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням.

Таким чином, бухгалтерський облік нарахування амортизації необоротних активів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Крім того, у П(С)БО 7 «Основні засоби» наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази

бухгалтерського обліку необоротних активів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання обліку необоротних активів.

Висновки за розділом 2

Дослідження сучасного стану та проблем обліку амортизації необоротних активів дають підстави автору для формулювання наступних висновків і розробки напрямів удосконалення.

1. для нарахування амортизації необоротних активів використовуються методи: прямолінійний; виробничий; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод. ПП «Козирна підлога», в основному користується орендованими основними засобами, тому на балансі підприємства є лише меблі й торговельне устаткування, яке включене до групи 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі і обліковується на субрахунку з однойменною назвою 106 «Інструменти, прилади та інвентар». Для таких активів використовується прямолінійний метод амортизації, строк корисного використання встановлений по підприємству, складає 5 років, ліквідаційна вартість прирівняна до нуля.

2. Амортизація інших необоротних матеріальних активів може нараховуватися за методами прямолінійним і виробничим або у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів, або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

3. Методи прискореної амортизації основних засобів сприяють прискоренню процесу оновлення основних засобів, оскільки передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні. Важливим при амортизації необоротних активів є правильне визначення строку корисного використання таких активів, тому необхідно враховувати очікуване

використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності, фізичний та моральний знос об'єктів, правові чи інші обмеження щодо використання об'єктів, а також інші фактори.

4. Для обліку зносу (амортизації) необоротних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 13 «Знос необоротних активів». Для розрахунку сум амортизаційних відрахувань використовується «Розрахунок амортизації основних засобів» (ф. № ОЗ-14). Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості.

5. Інформація про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також їх амортизацію знаходить відображення у таких формах фінансової звітності: форма № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)»; форма № 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)»; форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»; форма № 4 «Звіт про власний капітал»; форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

6. У ПП «Козирна підлога» амортизація включається до складу інших операційних витрат і обліковується на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». На нашу думку, є більш доцільним обліковувати такі витрати на рахунку 93 «Витрати на збут». На початок 2021 р. сума накопиченого зносу основних засобів становила 2,8 тис. грн, на кінець відповідно 12,0 тис. грн. Ці суми відображаються у спрощеній звітності малого підприємства. Облік на підприємстві повністю автоматизований із використанням програмного забезпечення «1С: Підприємство. Управління торговельним підприємством для України. Редакція 1.2», а фінансова звітність малого підприємства складається в програмі М.Е.Дос.

7. Основними проблемами, що виникають в процесі оцінки за справедливою вартістю основних засобів та інших необоротних матеріальних активів та впливають на суми нарахованої амортизації, на нашу думку, є : відсутність методичних основ обґрунтованого визначення вихідної оцінки

таких активів, що є досить важливим; використання терміну «справедлива вартість» в П(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, так як вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця; при виборі об'єктивного методу оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх користувачів звітності.

8. Шляхи удосконалення обліку амортизації необоротних активів наступні: вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації про об'єкти необоротних активів; розробка та запровадження раціональних схем документообігу; удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку необоротних активів (окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються); повна комп'ютеризація обліку необоротних активів; вдосконалення методики нарахування амортизації (необхідно визначити оптимальний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про необоротні активи у фінансовій звітності та встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об'єкт необоротних активів було введено в експлуатацію).

3.2. Методика контролю розрахунків

Порядок проведення контролюючими органами зустрічних звірок затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 року №1232.

Зустрічна звірка проводиться на підставі відповідного запиту контролюючого органу. У разі якщо суб'єкти господарювання, що підлягають звірці знаходяться на обліку у одній інспекції – така звірка проводиться

органами доходів і зборів самостійно.

Контролюючий орган (виконавець), який проводить зустрічну звірку, складає довідку за наявності інформації, для отримання якої надіслано запит контролюючим органом (ініціатором), та її документального підтвердження.

У разі відсутності запитуваної контролюючим органом (ініціатором) інформації контролюючий орган (виконавець) надсилає завірений печаткою запит про подання інформації та її документального підтвердження суб'єкту господарювання за його адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) рекомендованим листом з повідомленням про вручення чи особисто вручає суб'єкту господарювання або його законному чи уповноваженому представникові під розписку.

У разі отримання від суб'єкта господарювання інформації, визначеної у запиті, та її документального підтвердження (протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження суб'єкту господарювання запиту) контролюючий орган проводить зустрічну звірку, за результатами якою складається довідка, яка підписується суб'єктом господарювання і посадовими особами органів доходів і зборів та особисто вручається суб'єкту господарювання або його законному чи уповноваженому представникові під розписку або надсилається суб'єкту господарювання за його адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) рекомендованим листом із повідомленням про вручення.

У Податковому кодексі України чітко визначено підстави для здійснення контролюючими органами перевірок та умови допуску до їх проведення.

Статтею 78 визначені підстави проведення позапланових виїзних перевірок, які у порівнянні з підставами для проведення таких перевірок, що передбачалися ст.11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» дещо розширилися.

Зокрема, п.78.1.3. підставою проведення такої перевірки визначено – платником податку подано до контролюючого органу уточнюючий розрахунок

з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом.

Щодо строків проведення перевірок, то Податковим кодексом передбачено зменшення тривалості документальних планових перевірок суб'єктів малого підприємництва на 10 робочих днів (на сьогодні - не повинна перевищувати 20 робочих днів), зменшення терміну їх продовження на 5 робочих днів (на сьогодні - продовження можливе на термін 10 робочих днів). Тривалість документальних позапланових перевірок суб'єктів малого підприємництва зменшилась на 5 робочих днів (на сьогодні - не повинна перевищувати 10 робочих днів).

Статтею 82 Податкового кодексу передбачено зупинення на 30 робочих днів проведення виїзної планової та позапланової перевірки тільки великого платника податків.

Але загальний термін проведення позапланових перевірок щодо підтвердження сум, заявлених до відшкодування з бюджету, з урахуванням зупинення не повинен перевищувати 30 календарних днів.

Окрема увага в Податковому кодексі приділена порядку проведення експертизи. Статтею 84 визначений порядок її проведення та наголошено на відповідальності експерта за надання завідомо неправдивого висновку.

Крім того, Податковим кодексом України передбачений чіткий порядок дій платника податків та податкових органів при наданні (ненаданні) документів до перевірки, передбачено право платника на поновлення втрачених документів, визначено термін їх поновлення: 90 календарних днів (стаття 44 пункт 44.5) [47].

У разі неможливості проведення перевірки, оскільки платником відновлюються втрачені документи, терміни проведення таких перевірок переносяться до дати відновлення та надання документів.

Разом з цим, запроваджено право платника на звернення та надання керівництву контролюючого органу, що здійснює перевірку, певних

документів, які не враховані перевіряючим при проведенні перевірки (пункт 44.7 статті 44). Вимогами Податкового кодексу (стаття 85) забороняється вилучення оригіналів первинних бухгалтерських документів за винятком випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом. Працівники контролюючих органів мають право в ході проведення перевірки отримати належним чином завірені копії документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування [47].

Податковим кодексом України одним з видів перевірок, які мають право проводити контролюючі органи, визначено (вперше) фактичні перевірки. Згідно з нормою пункту 75.1.3 Податкового кодексу фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника та охоплює питання дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Подібні перевірки проводились і раніше, але питання, що стосуються питань укладення трудового договору та оформлення трудових відносин ними не охоплювались.

Податковим кодексом визначено особливий порядок проведення фактичних перевірок, який відображено на рис. 3.3.

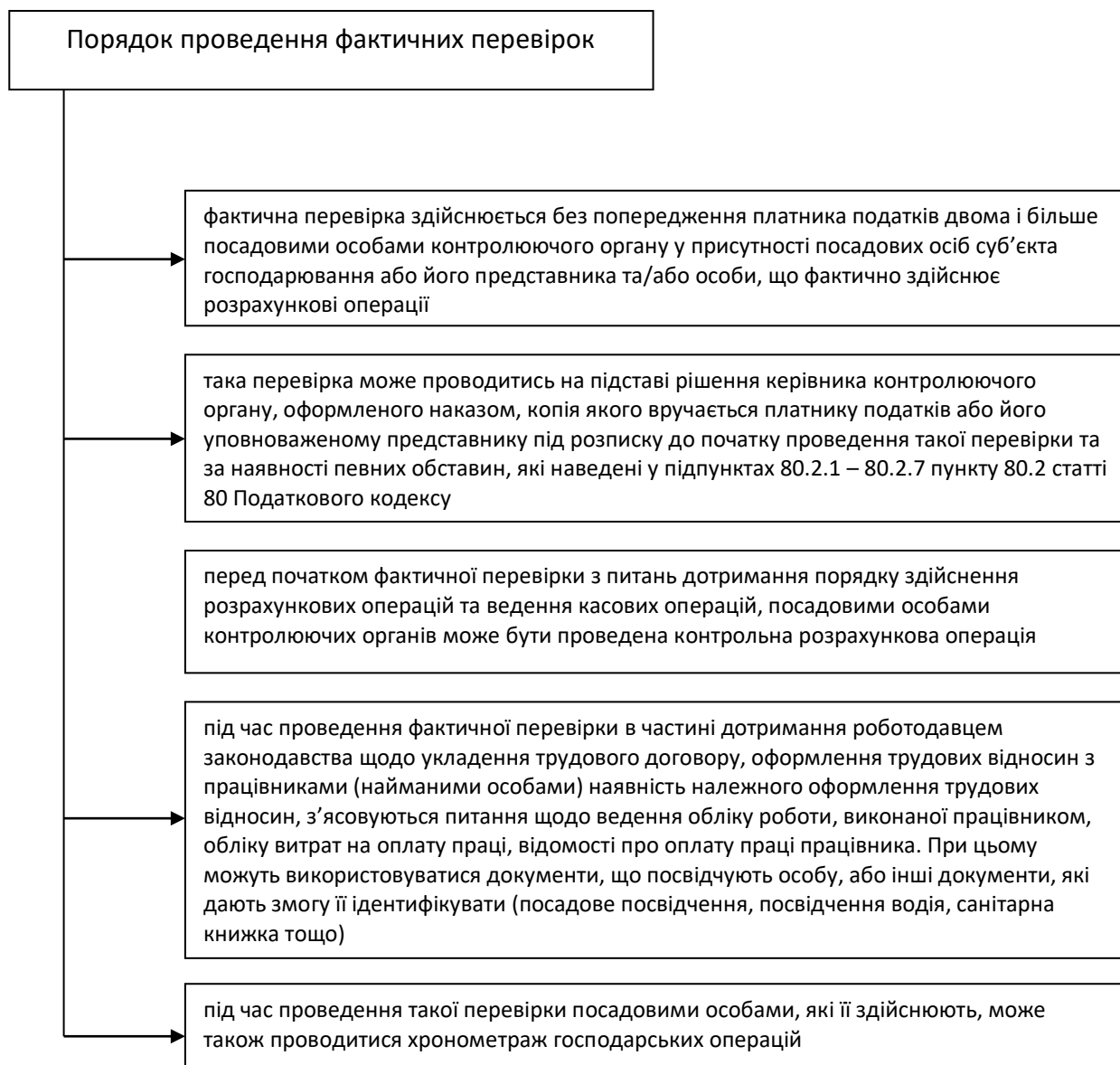


Рис. 3.3. Особливий порядок проведення фактичних перевірок органами доходів і зборів [авторська розробка]

Посадові особи контролюючого органу вправі приступити до проведення фактичної перевірки за умови пред'явлення направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (об'єкта), перевірка якого проводиться (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється), мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку.

Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника контролюючого органу або його заступника, що скріплений печаткою контролюючого органу.

Непред'явлення платнику податків (його посадовим (службовим) особам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням цих вимог, є підставою для недопущення посадових осіб контролюючого органу до перевірки.

Відмова ж платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах не дозволяється [64, с. 125].

При пред'явленні направлення платнику податків та/або посадовим (службовим) особам платника податків (його представникам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по батькові, посади, дати і часу ознайомлення.

У разі відмови цих осіб розписатися у направленні на перевірку посадовими особами контролюючого органу складається акт, який засвідчує факт відмови. У такому випадку акт про відмову від підпису у направленні на перевірку є підставою для початку проведення такої перевірки.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки складається акт, який засвідчує факт відмови [47].

Під час проведення перевірок посадові особи контролюючих органів повинні діяти у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України.

Дослідження свідчить, що у ТОВ «Агромир-СТ» за 2010-2012 р.р. документальні перевірки не проводилися, тоді як за результатами камеральних перевірок Податкової декларації з ПДВ та копій реєстрів виданих та отриманих податкових накладних порушень не виявлено.

3.3. Узагальнення результатів контролю розрахунків з податку на додану вартість

За результатами перевірки платників податків службовими особами контролюючих органів складається акт, а за відсутності порушень вимог законодавства - довідка (п. 86.1 ст. 86 Податкового кодексу).

Акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

За результатами документальної перевірки в акті повинні бути викладені всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків щодо фактів виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Факти виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі

органи, мають бути викладені в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та повною мірою, з посиланням на первинні або інші документи, зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів.

Акт (довідка) документальної перевірки повинен бути складений на паперовому носії державною мовою і мати наскрізну нумерацію сторінок. Він складається з чотирьох частин (рис. 3.4).

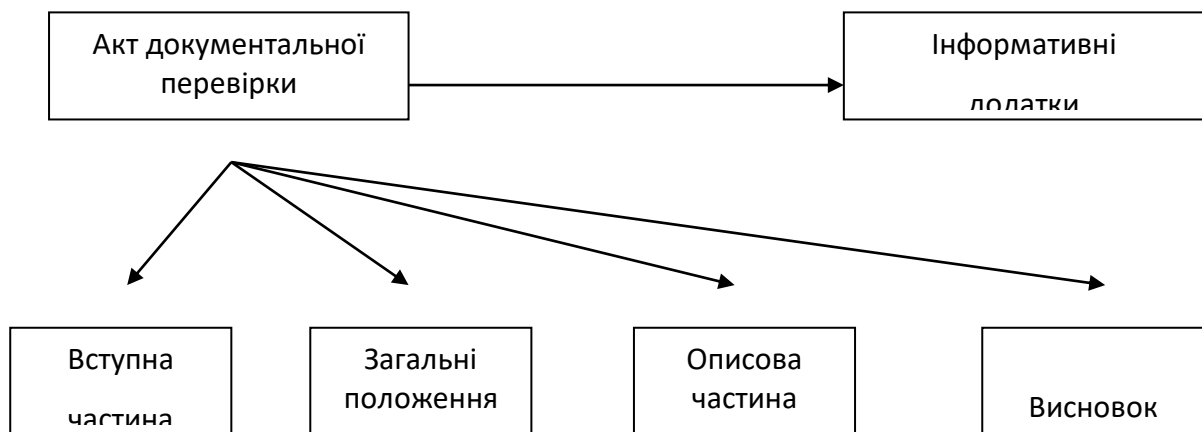


Рис. 3.4. Структура акту документальної перевірки [авторська розробка]

З рис. 3.4 видно, що акт складається з вступної частини, загальних положень, описової частини та висновку. Документ включає інформативні додатки.

Вступна частина акта (довідки) та загальні положення повинні містити: місцезнаходження платника податків, повне і скорочене (за наявності) найменування платника згідно з установчими документами, підстави та терміни проведення перевірки відповідно до Податкового кодексу та інших законодавчих актів, реєстраційні дані про платника тощо.

Слід зазначити, що загальні положення акта (довідки) документальної позапланової перевірки повинні містити відповідні дані, що підлягають перевірці.

В описовій частині акта (довідки) результати документальної перевірки дотримання вимог податкового законодавства групуються за окремими видами податків і зборів та у розрізі податкових періодів. У цій частині відображаються задекларовані платником податків у податковій та іншій звітності показники, результати перевірки цих показників посадовою особою контролюючого органу та робиться відповідний запис щодо встановлення або невстановлення порушень. При цьому до акта (довідки) перевірки додаються відповідні аналітичні таблиці.

У разі встановлення порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті фактом порушення:

1) викладається чіткий зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів, період (місяць, квартал, рік) фінансово-господарської діяльності платника та господарська операція, в результаті якої здійснено це порушення (при цьому до акта додаються письмові пояснення посадових осіб платника податків або його законних представників щодо встановлених порушень);

2) зазначаються первинні документи, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку, реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденція рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення;

3) наводиться перелік відсутніх первинних документів або ненаданих для перевірки первинних та інших документів, що підтверджують факт порушення.

У висновку акта (довідки) документальної перевірки зазначається опис виявлених перевіркою порушень податкового, валютного та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з посиланням на підпункти, пункти, статті законодавчих актів або загальний висновок щодо відсутності таких порушень.

У разі отримання під час перевірки копій документів, які підтверджують факт виявленого порушення, про це робиться запис із відображенням підстав для отримання.

Відображається кількість складених примірників акта (довідки) перевірки та робиться відмітка про вручення одного примірника посадовим особам платника податків або його законним представникам.

Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється в контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, — протягом 10 робочих днів).

У разі відмови платника або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати документальної виїзної планової чи позапланової перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Акт документальної невиїзної перевірки після його реєстрації також вручається особисто платнику податків чи його законним представникам або надсилається рекомендованим листом із повідомленням про вручення.

Таким чином, у разі неможливості з будь-яких причин вручити акт (довідку) перевірки особисто платнику податків контролюючий орган може направити його за місцем реєстрації такого платника рекомендованим листом із повідомленням про вручення, чим забезпечується право платника

на ознайомлення з матеріалами документальних невиїзних перевірок та у разі незгоди - подальшого подання до контролюючого органу заперечень до акта перевірки або оскарження прийнятих податкових повідомлень-рішень.

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки чи отримання його примірника не звільняє такого платника від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки).

Відповідно до п. 86.7 ст. 86 Податкового кодексу, відлік терміну подання заперечень починається саме з дня отримання акта перевірки, а не з наступного дня.

При поданні заперечень до акта перевірки потрібно звернути увагу на таке: якщо перевірку здійснювали працівники контролюючого органу іншого, ніж контролюючий орган, де на обліку перебуває платник податків, то у цьому випадку заперечення повинні надаватися до контролюючого органу за основним місцем обліку платника. Таку норму відображено у п. 86.7 ст. 86 Податкового кодексу.

Отримані заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, не досліджених під час перевірки та зазначених у зауваженнях), і платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному ст. 58 Податкового кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник зазначає у запереченнях.

У разі якщо платник виявив бажання взяти участь у розгляді заперечень до акта перевірки, контролюючий орган зобов'язаний повідомити такого платника про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається йому не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочі дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного контролюючого органу (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Поряд з установленою на сьогодні чіткою процедурою здійснення перевірок контролюючі органи працюють у напрямі вдосконалення процедур проведення та оформлення матеріалів перевірок, забезпечення доказовою базою встановлених порушень податкового та іншого законодавства, що, у свою чергу, дасть можливість зменшити кількість заперечень платників до актів перевірок і скарг на прийняті податкові повідомлення-рішення та сприятиме налагодженню партнерських відносин із платниками податків [64, с. 159].

Дослідження свідчить, що підприємство належить нульовій категорії платників податків, при якій розбіжностей при звірці показників податкової звітності контрагентів (розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту, розрахунків коригування сум ПДВ контрагентів) не виявлено. Задекларований податковий кредит підприємства, як правило, перевищує податкові зобов'язання, тому документальних перевірок контролюючих органів на підприємстві не було.