

Державний вищий навчальний заклад  
«Українська академія банківської справи Національного банку України»  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцен

\_\_\_\_\_ Ю.Б.Слободяник

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2008 р.

### ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр  
за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ  
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА (на прикладі ПП «Полісан»)

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-31 \_\_\_\_\_ Лапіна К.В.

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2008 р.

Керівник дипломної роботи \_\_\_\_\_ Скорба О.А.

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2008 р.

Суми – 2008

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ .....	
1.1. Сутність і роль амортизації у відтворенні основних засобів.....	
1.2. Порядок та методи нарахування амортизації в бухгалтерському обліку.....	
1.3. Зміст та завдання податкового методу нарахування амортизації основних фондів .....	
1.4. Особливості організації аудиту амортизації основних засобів підприємства .....	
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОРЯДКУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ .....	
2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства .....	
2.2. Порядок та методи нарахування амортизації на підприємстві.....	
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку нарахованої амортизації.....	
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	
3.1. Шляхи вдосконалення методів нарахування амортизації	
3.2. Шляхи вдосконалення обліку нарахованої амортизації (зносу) основних засобів .....	
ВИСНОВКИ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	
ДОДАТКИ.....	

## ВСТУП

Амортизаційна політика упродовж багатьох років залишається найслабкішою ланкою економічної політики усіх без винятку урядів незалежної України, оскільки сформована ними амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємців до оновлення основних фондів, впровадження наукових розробок та новітніх технологій у виробництво.

Про незадовільне використання потенціалу амортизації як найбільш ефективного інструменту фінансування оновлення основних засобів, насамперед, свідчить наявність тенденції до збільшення ступеня зносу основних засобів. Незважаючи на значні обсяги інвестицій в основний капітал, в економіці спостерігається постійне зростання ступеня зносу основних засобів.

Сучасні напрями розвитку економіки України потребують від керівників підприємств поглибленого аналізу своєї фінансово-економічної діяльності, пошуку внутрішніх фінансових резервів, знань сучасної законодавчої бази та економічних процесів. У господарській діяльності підприємств будь-яких організаційно-правових форм і форм власності важливу роль відіграють такі показники, як амортизація та знос основних засобів, фінансовий механізм управління якими суттєво змінився в ринкових умовах господарювання.

Розмежування амортизації на податкову і економічну та перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку призвело до виникнення нових, не властивих для України проблем. Зокрема, амортизація не виконує основну функцію джерела оновлення основних засобів, посилюється проблема нецільового використання амортизаційних сум, в результаті чого підприємства відчувають постійну нестачу грошових коштів для заміни зношених об'єктів, ускладнюється процес обліку

основних засобів на підприємствах України внаслідок кардинальних розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком.

Дослідженню проблем обліку, оцінки основних засобів і аналізу нарахованої амортизації значну увагу в своїх працях приділяло багато провідних вітчизняних та зарубіжних науковців.

В результаті усестороннього дослідження процесу амортизації необоротних активів, ми знаходимо багато відповідей на проблемні питання обліку та нарахування амортизації, проте, незважаючи на переконливість висновків, вони не вичерпують повною мірою проблеми, які виникають на практиці, тому подальші дослідження та пропозиції є актуальними та необхідними.

Метою даної роботи є дослідження методичних аспектів обліку і аудиту основних засобів на підприємстві, виявлення основних проблем, які пов'язані з питанням амортизації та розробкою пропозицій щодо їх подолання.

Для досягнення мети в роботі були поставлені такі задачі:

- обґрунтувати сутність і роль амортизації у відтворенні основних засобів;
- порівняти існуючі методи нарахування амортизації та виявити їх ефективне використання;
- вивчити зміст та завдання податкового методу нарахування амортизації основних фондів;
- виявити особливості організації аудиту амортизації необоротних активів підприємства;
- дослідити загально – економічну характеристику підприємства та провести аналіз фінансового стану підприємства;
- розглянути та дослідити стан бухгалтерського обліку та аудиту порядку нарахування амортизації на підприємстві;

- виявити основні проблеми, які стосуються порядку нарахування та обліку амортизації основних засобів та запропонувати шляхи їх подолання.

При розкритті даної теми були використані такі методи дослідження: порівняння, конкретизація, аналіз, синтез, індукція, дедукція, монографічний, проектний і т.д.

При написанні даної роботи була використана досить широка інформаційна база: законні та підзаконні нормативно-правові акти, статті вітчизняних та зарубіжних авторів в яких досліджується питання обліку та нарахування амортизації основних засобів, проблеми та шляхи їх подолання, монографії, а також бухгалтерські та нормативні документи ПП «Полісан».

Об'єктом дослідження є приватне підприємство «Полісан», підприємство, яке має відокремлений баланс і займається виробничою діяльністю. Основним видом діяльності якого є виробництво лако – фарбових матеріалів.

В результаті дослідження обліку та нарахування амортизації на досліджуваному підприємстві можна стверджувати, що порядок ведення бухгалтерського обліку відповідає вимогам національних стандартів нормативних документів з бухгалтерського обліку, однак нами було виявлено певні недоліки в методах, які використовуються для розрахунку амортизаційних відрахувань, виявлено проблеми, які виникають на практиці в результаті поєднання податкового та бухгалтерських методів нарахування амортизації, ми з'ясували яким чином впливають недоліки в системі вітчизняного законодавства на формування амортизаційної політики, фінансово-економічний стан підприємства та економіки в цілому. В результаті проведених досліджень нами запропоновано певні шляхи подолання існуючих проблем, пов'язаних з нарахуванням амортизації на державному рівні та на досліджуваному підприємстві

зокрема. На нашу думку, запропоновані удосконалення полегшать роботу бухгалтерів, забезпечать більш ефективне функціонування підприємства, швидке оновлення виробничого фонду та можливість отримувати кошти на переоснащення виробництва, виявлення внутрішніх резервів та підвищення рівня економічних вигід.

## РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

### 1.1. Сутність і роль амортизації у відтворенні основних засобів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів. Усі основні засоби, окрім землі, піддаються фізичному та моральному зносу.

Важливість та доцільність нарахування амортизації вчені розглядали починаючи з I-II ст. Кожен з них трактував амортизацію та методи її нарахування по-різному. Сьогодні бухгалтери багатьох країн світу досліджують стародавні записи та книги, аналізують кращі бухгалтерські ідеї. З кожним роком з'являється все більше публікацій, пов'язаних з історичним розвитком бухгалтерської науки.

Досить багато уваги приділяється дослідженню історичних етапів розвитку категорії «Амортизація», її перших визначень та пояснень [55].

Зокрема, в СРСР амортизаційна політика була складовою частиною науково-технічної політики держави. Встановлюючи норму амортизації, порядок її нарахування та використання держава регулювала темпи і характер виробництва в галузях, а саме за допомогою норми амортизації формувалась швидкість знецінення, а через неї – швидкість оновлення основних засобів [48].

В цілому для діючої амортизаційної політики були характерними наступні принципи:

- єдині норми амортизації;
- прямолінійний (рівномірний) метод нарахування амортизації;
- віднесення амортизаційних відрахувань до складу собівартості продукції;
- нарахування амортизації на протязі фактичного строку служби основних засобів [48].

До 1 липня 1997 року українські підприємства нараховували амортизацію за лінійним методом на підставі індивідуальних для кожного виду основних засобів норм, затверджених постановою Ради міністрів СРСР від 22 жовтня 1990 року № 1072, і включали її до складу собівартості продукції. Амортизаційні механізми покладені в основу зазначеного нормативного акта були побудовані на принципі перенесення частини вартості основного засобу на собівартість продукції та забезпечення планового простого відтворення основних засобів. Ці механізми не стимулювали інтенсивне використання та оновлення основних засобів. Підприємства не могли самостійно, з урахуванням інтенсивності використання основних засобів, вибирати метод амортизації. Індивідуальні норми амортизації були пристосовані до умов планової економіки. Обґрунтування норм амортизації здійснювалося, як правило розробниками та проектантами за результатами експлуатації основних засобів і тривало протягом значного періоду часу. Норми амортизації розраховувалися на підставі планових термінів експлуатації основних засобів, не враховували морального зношування та служили основою для визначення потреби у заміні основних засобів та формування виробничих планів машинобудівних підприємств. Відмінності між податковою та економічною амортизацією не існувало. Хоча механізми нарахування амортизації, які містилися у нормативних актах СРСР, не відповідали новим ринковим умовам, вони змушували підприємства усі амортизаційні

кошти спрямовувати на оновлення основних засобів. За нецільове використання амортизаційних коштів до підприємств застосовувалися санкції [47].

Оскільки планова система не узгоджувалася з принципами ринкової економіки та у зв'язку з наближенням кінцевих термінів нарахування амортизації за лінійним методом за більшістю видів основних фондів, безпосередньо задіяних у виробництві, у 1997 році було здійснено суттєву корекцію амортизаційної політики. Із внесенням змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» було розмежовано податкову та економічну амортизацію. Податкову амортизацію було виведено зі складу валових витрат, тоді як економічна амортизація й надалі входила до складу собівартості продукції. Принципово новим положенням у амортизаційній політиці була реалізація методичного підходу нарахування амортизації не на первинну вартість основних засобів, а на залишкову [47].

Після проведення реформи амортизаційної політики між податковим та бухгалтерським обліком виникли істотні розбіжності.

В сучасних умовах стрімкого розвитку науково-технічного прогресу проблема заміни старого та введення нового, досконалого обладнання є досить актуальною при організації виробничого процесу на підприємстві. Амортизація – явище не нове. Але після переходу підприємств на національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку ця категорія привертає до себе увагу багатьох економістів.

Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації, дослідження тенденцій обсягів її нарахування і закономірностей відтворення основних засобів зробили такі вчені як Л.Городянська, А. Белоусов. Головні напрямки реформування амортизаційної політики досліджують В. Парнюк, П. Орлов, П. Житний, Є. Петрикова. Що стосується удосконалення документального оформлення процесу нарахування амортизації, то свої ідеї пропонує до уваги А. Белоусов, С. Сажинец. Питання, які стосуються економічного змісту, методики розрахунку та обліку бухгалтерської та



податкової амортизації необоротних активів, досліджуються такими авторами як Л. Городянська, Д. Костюк, С. Голов, С. Сажинець, П. Хомич, І. Пиріг та багатьма іншими науковцями.

Вони присвячують свої праці різним проблемам, що стосуються амортизаційної політики. Зокрема, досить поширеним є розгляд розбіжностей між економічною та податковою амортизаціями і пошуку шляхів їх подолання. Багато економістів проводять аналіз методів нарахування амортизації, які використовують у міжнародній практиці.

На особливу увагу заслуговують роботи М. Чумаченка, у яких надаються критичні зауваження й обґрунтовується, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію, тобто, з одного боку, вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а з іншого - їхня сума у виторзі від реалізації продукції (робіт, послуг) є джерелом фінансування інвестицій підприємства. При цьому ці відрахування є не фактичними, а розрахунковими витратами, які повертаються підприємству у вигляді коштів від реалізації продукції (робіт, послуг) [62].

Кругообіг основних засобів включає три фази: знос, амортизація, відшкодування. Для економічного відшкодування зносу основних засобів їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до складу витрат на виробництво продукції.

Багато авторів по-різному визначають таку економічну категорію як амортизація основних засобів. Розглянемо деякі з них.

Таблиця 1.1.

#### Погляди вітчизняних авторів на поняття

#### «Амортизація»

Автор	Визначення
За видами витрат	
Брігхем Ю., Ерхард М.	Відповідні витрати на створення основних засобів, які були сформовані на фірмі в минулому на

	початку строку реалізації проекту [48].
Ковальова А.,Лапуста М.	Грошове вираження зносу основних засобів в процесі їх виробничого функціонування.
Ченг Ф. Лі, Джозеф І.	Витрати, які скорочують базу оподаткування (і зменшують податок) [48].
За шляхами відтворення	
Сергєєв І.	Поступове перенесення вартості основних засобів на продукцію, яка виробляється [44].
Лушин С., Слепов В.	Процес перенесення вартості основних засобів і нематеріальних активів на продукцію, яка виготовляється та реалізовується залежно від ступеня її зношування, джерело фінансування простого, а частково і розширеного відтворення і обігу за рахунок виручки від реалізації продукції [48].
За обліком	
	Амортизація визнається в якості витрат, виходячи з розміру амортизаційних відрахувань, які визначаються, виходячи з вартості активів, які амортизуються, строку корисного використання і прийнятих організацією способів

В результаті усестороннього дослідження процесу амортизації необоротних активів, ми знаходимо багато відповідей на проблемні питання обліку та нарахування амортизації, проте питання вибору методів нарахування амортизації, її впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, використання нарахованої амортизації як фінансового джерела досліджені недостатньо.

В сучасних умовах господарювання перед великими підприємствами досить гостро постала проблема формування облікової політики. Велику увагу в даній роботі приділяють питанню ефективного використання основних засобів, а вирішення його багато в чому залежить від рівня удосконалення амортизаційної політики. Нажаль, сформована амортизаційна практика не повністю відповідає можливостям корпоративної стратегії і може стати стримуючим фактором економічного розвитку країни.

Амортизаційні відрахування нині являються важливим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладів. Нормативними актами, які регламентують порядок нарахування та обліку амортизації основних засобів є Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [53], П(С)БО 7 «Основні засоби» [8] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФ України від 30.09.03 р. № 561[40].

Згідно з цими нормативними актами відбувається тлумачення економічного змісту, методів нарахування та обліку амортизації.

Згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» під амортизацією основних засобів та нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань,

установлених цією статтею. При цьому сума амортизації не включається до загальної суми валових витрат, а являється самостійним показником, який враховується при розрахунку оподаткованого прибутку [21].

Відповідно до положень П(С)БО 7 амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу. Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат [8]. Втім, говорити про амортизацію вартості можна тільки щодо основних засобів. Якщо вони є натурально-речовою формою засобів праці, то амортизуватися може їх вартість. Самі основні засоби підлягають старінню, а не амортизації [60].

Амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації [17].

Водночас, хотілося звернути увагу на те, що у П(С)БО 7 амортизацію визначено як процес. Проте термін «амортизація» не тільки на практиці, але й у стандартах бухгалтерського обліку використовують скоріше для виразу суми, на яку періодично зменшується вартість, що амортизується.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання[8].

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів за винятком землі та незавершених капітальних інвестицій [8].

Дані поняття є лише дефініціями та повністю не відображають сутності та значення амортизації у процесі господарювання та відтворення основних засобів.

В умовах ринкової економіки підприємець самостійно визначає інноваційну політику. Підприємство може самостійно замінити зношену

техніку на нову аналогічного призначення, підтримувати в робочому стані чи провести модернізацію застарілого обладнання, придбати нову техніку, призначену для заміни старої, чи принципово нове обладнання, яке не має аналогів ні у виробництві, ні у використанні [12].

При цьому слід відмітити, що господарюючий суб'єкт зацікавлений змінити стару машину на нову лише в тому випадку, якщо вартість останньої на одиницю корисного ефекту нижче. Тільки в таких умовах застосування технічних нововведень може принести користь підприємцю та суспільству.

Активи, що амортизуються, становлять значну частину активів багатьох підприємств. Таким чином, амортизація може суттєво впливати на визначення та відображення фінансового стану, а також на результати діяльності таких підприємств.

Кошти на відшкодування витрат на придбання і створення нових основних засобів можуть бути отримані лише від реалізації продукції, яка виготовляється на підприємстві. До вартості даної готової продукції включається також часткове погашення вартості діючих основних засобів. Поступове перенесення вартості основних засобів на готову продукцію і накопичення грошового фонду для заміни зношених об'єктів називається амортизацією[61].

Окрім того, амортизація є певним знаряддям стимулювання попиту на ті чи інші основні засоби шляхом встановлення відповідних норм амортизації. З цього випливає: чим вищі норми амортизації – тим більший попит на дані товари, оскільки витрати на придбання основних засобів на які встановлені високі норми амортизації відшкодовуються підприємству швидше аніж витрати на основні засоби, норми амортизації на які встановлені нижчі. Це відбувається шляхом коригування оподаткованого прибутку підприємств на суму амортизаційних відрахувань [47].

Незважаючи на стрімке зростання інвестицій в основний капітал, в Україні упродовж останніх років спостерігається тенденція до збільшення ступеня зношування основних засобів. Цих ресурсів не достатньо для інтенсивного оновлення основних засобів промислових підприємств. Необхідність інтенсивного оновлення виробничо-технічного обладнання вимагає значних інвестиційних ресурсів, направлених на відновлення та модернізацію основних виробничих засобів. Крім того, збільшення інвестицій в основний капітал обумовлено необхідністю введення нових зразків технологічного обладнання для забезпечення конкурентоздатності товарів вітчизняних виробників. Основним джерелом формування власних інвестиційних ресурсів є прибуток підприємства та амортизаційні відрахування. При цьому ніяких регулюючих законів про те, що підприємства повинні витратити частину прибутку на відновлення основних засобів, ні в нашій країні, ні в інших країнах не існує. А економічний зміст амортизації полягає саме в тому, щоб забезпечувати відновлення основних засобів, модернізацію та реконструкцію виробництва, і тому вона не може бути витрачена на інші потреби крім однієї – на капітальні вкладення. Крім того, для того, щоб підприємства мали можливість здійснювати за рахунок власних коштів модернізацію та оновлення виробничих фондів такі джерела повинні носити більш стабільний характер аніж прибуток, оскільки в такому випадку важко забезпечити безперервність процесу відтворення виробних фондів. З метою зниження залежності від зовнішніх джерел фінансування необхідно активізувати внутрішні фактори економічного розвитку підприємств. І в рамках вирішення даної проблеми необхідно звернути особливу увагу на вагомість амортизаційних відрахувань та ефективного їх використання при формуванні інвестиційних ресурсів [47].

Процес нарахування амортизації має безперервний та постійний характер, що в свою чергу забезпечує створення стійких інвестиційних ресурсів для заміни фізично та морально застарілого обладнання. В

зарубіжній практиці існує ряд заходів, направлених на стимулювання прискореної амортизації і росту інвестицій, які виникли у зв'язку з необхідністю стимулювання нових організаційних форм приватного бізнесу, які здатні швидко розробити та реалізувати на практиці нові технічні та технологічні розробки, особливо в області енергозберігання та екологічної безпеки.

Амортизаційна політика є складовою частиною економічної політики держави, виступає в якості важливого важеля впливу на економічні процеси в країні і як елемент управління економікою - важливим фактором стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання. Амортизація – це інструмент, ефективне використання якого може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на залучення нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання, зайнятих в процесі виробництва конкурентоздатних товарів. При цьому не можна заперечувати, що амортизація являє собою одну із форм фінансового регулювання для подальшого відновлення основних засобів. По суті – це частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей. Крім того, амортизація виступає як інструмент податкової політики, оскільки амортизаційні відрахування враховуються при розрахунку податку на прибуток підприємства та їх розмір впливає на величину податкових утримань, в результаті, всі ці показники знаходяться в тісному взаємозв'язку та взаємодії [9].

Одним із важливих напрямлень амортизаційної політики, які стимулюють розширення інвестиційної діяльності є реалізація комплексу інвестиційно – орієнтованих податкових новацій, направлених на підвищення зацікавленості платників податків у використанні інвестиційних ресурсів, які створені за рахунок засобів накопиченої амортизації.

Розгляд амортизації як джерела капітальних інвестицій, на жаль, має більше теоретичний характер, ніж проблема фактичного стану відбиття господарських операцій при обліку амортизації, побудованого відповідно до П(С)БУ. В умовах системи обліку, яка базується на принципі нарахування, зокрема, витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за використанням коштів на відновлення необоротних активів є їхнє акумулювання на окремому рахунку в розмірі нарахованої амортизації. Однак не слід забувати, що процес резервування даного джерела одночасно являє собою відволікання коштів з господарського обороту підприємств. Фінансове становище багатьох підприємств не дозволяє сьогодні акумулювати це джерело на зазначені цілі, а залучення будь-яких зовнішніх джерел обумовить не тільки втрату високоліквідних активів по сплаті відсотків за користування позиковими коштами, але часто може призвести до втрати незалежності підприємства [16].

Вивчення зарубіжного досвіду показало, що українська амортизаційна система суттєво відрізняється від амортизаційних систем розвинутих країн, у яких досить часто для стимулювання впровадження найновіших засобів виробництва та технологій основні засоби прирівнюються до оборотних і витрати на їх придбання відносяться на витрати виробництва протягом одного року. Узагальнюючим результатом неефективності амортизаційної політики є низька частка амортизації у структурі ВВП.

1.2. Порядок та методи нарахування амортизації в бухгалтерському обліку

Концептуальним підґрунтям нарахування амортизації основних засобів є те, що процес їх функціонування, пов'язаний із збереженням протягом тривалого часу (більш як рік) натуральної форми цих засобів з одночасною зміною вартості, потребує визначення величини зносу.



Важливе значення для організації бухгалтерського обліку основних засобів має метод нарахування амортизації, який впливає на величину витрат підприємства. Метод нарахування амортизації має враховувати форму економічної вигоди яку отримує підприємство від використання активу. Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу та фіксується в Наказі про облікову політику [13].

Оскільки необоротні активи приносять підприємству економічні вигоди протягом кількох років, необхідно розподілити вартість цих активів між звітними періодами для забезпечення відповідності доходів і витрат. Це досягається шляхом амортизації.

Амортизація являє собою об'єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів в період їх функціонування у виробництві з метою оновлення до моменту закінчення строку їх використання [16].

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів, яка амортизується. Виняток становлять такі об'єкти обліку як земля і незавершені капітальні інвестиції строк корисного використання яких необмежений та вартість яких не підлягає амортизації [8].

Вартістю, яка амортизується є первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

У свою чергу, ліквідаційною вартістю є сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від продажу (ліквідації) об'єкта після закінчення строку його корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [14].

Слід зазначити, що на практиці досить важко передбачити ліквідаційну вартість основних засобів у момент їх надходження.

Через це у разі, якщо їхня ліквідаційна вартість незначна або немає можливості здійснити її оцінку, звичайно вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю [21].

Більш того, ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів завжди прирівнюється до нуля, окрім випадків, коли:

- існує невідмовне зобов'язання іншої особи, щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [6].

Отже, вартість, яка амортизується, може бути менше первісної або переоціненої чи дорівнювати їй, але не може перевищувати цю вартість [61].

При визначенні норми та суми амортизаційних відрахувань важливим питанням є строк корисного використання основного засобу, що амортизується. Згідно до діючих методик, даний термін визначається як очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). При цьому розглядається фізичний знос об'єкта основних засобів і практично не враховується той факт, що в умовах швидкого розвитку технологій важливу роль відіграє моральний знос основного засобу та технологічного процесу, в якому він бере участь. Це призводить до зниження ефективності використання наявних ресурсів від застосування морально застарілих основних засобів, і відповідно, втрати господарюючим суб'єктом прибутку [62].

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку вартість основних засобів повинна рівномірно розподілятися протягом передбаченого

строку їх експлуатації шляхом розподілу (списання) на звіті періоди, протягом яких ці засоби будуть мати виробничу корисність [20].

Усі матеріальні активи довгострокового використання, крім землі та незавершених капітальних інвестицій мають обмежений строк експлуатації. Внаслідок обмеженості строку служби, вартість цих активів повинна розподілятися на витрати протягом усіх років їх експлуатації. Двома головними причинами обмеженості строку служби активів є фізичний та моральний знос [60].

Під фізичним зносом розуміють поступову втрату основними засобами своєї первісної споживної вартості, що відбувається не лише у процесі їх функціонування, але й при їх бездіяльності (руйнація від зовнішніх впливів, атмосферних опадів, корозії тощо). Фізичний знос основних засобів залежить від їх якості, технічної досконалості, особливостей технологічного процесу (інтенсивність використання засобу, наявність агресивного середовища), часу їх дії (кількість днів праці на рік, змін на добу, годин праці на зміну), ступеню захисту основних засобів від зовнішніх умов (спеки, холоду, вологості, атмосферних опадів), якості догляду за основними засобами та їх обслуговування, від кваліфікації робітників та їх відношення до основних засобів [13].

Розрізняють повний та частковий фізичний знос основних засобів. При повному зносі основні засоби замінюються новими (капітальне будівництво та поточна заміна зношення основних засобів). Частковий знос підлягає ремонту. Але усунення проявів часткового фізичного зносу може лише дещо відстрочити термін повного зносу основного засобу. Необхідність заміни зношеного об'єкта не може бути виключена регулярним ремонтом [44].

Моральний знос - це зменшення вартості основних засобів та інших необоротних активів під впливом скорочення суспільно необхідних витрат на їх відбудову (моральний знос першої форми), зменшення їх

вартості у результаті введення нових, більш прогресивних, економічно ефективних машин та обладнання (моральний знос другої форми) [60].

Нинішній етап розвитку науково-технічного прогресу спричиняє швидкий моральний знос деяких об'єктів основних засобів. Якщо розраховувати термін корисного використання об'єкта, виходячи лише з фізичного зносу, існує можливість втрати економічного ефекту від використання основного засобу.

Вирішення цієї проблеми криється в порівняльному виборі терміну корисного використання об'єкта. Якщо темп оновлення технології, до якої відноситься основний засіб, достатньо високий, але термін його морального зносу менший за термін зносу фізичного, можна говорити про доцільність використання такого засобу. Строк корисного використання основного засобу при цьому рівняється терміну морального зносу [9].

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта визначає саме підприємство з урахуванням таких чинників:

- очікуваної потужності або продуктивності об'єкта;
- строку корисного використання подібних активів;
- очікуваного фізичного зносу;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо) [46].

Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають, виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта встановлюється підприємством при зарахуванні об'єкта на баланс і за потреби може бути переглянутий. Уточнення строку корисного використання є зміною облікової оцінки, а не зміною облікової політики [19].

Отже, строк корисного використання відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації.

Проте, згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», строк корисного використання нематеріальних активів не повинен перевищувати 20 років.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання [45].

Амортизація об'єкта призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта необоротних активів [45].

Під час переоцінки об'єкта основних засобів або нематеріальних активів переоцінюється і сума зносу або накопиченої амортизації. Переоцінена сума зносу (накопиченої амортизації) визначається шляхом множення суми зносу (накопиченої амортизації) на індекс переоцінки.

Сума зносу (накопиченої амортизації) збільшується при відображенні в обліку втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів і зменшується, якщо причини зменшення корисності перестають існувати [46].

При списанні об'єкта основних засобів списується і сума зносу.

При частковій ліквідації об'єкта сума зносу зменшується на суму зносу ліквідованої частини об'єкта [46].

Метод нарахування амортизації має бути визначений для кожного об'єкта основних засобів з урахування очікуваного способу отримання

економічних вигід від його використання. Правильне встановлення строку корисного використання об'єкта основних засобів та застосування правильно обраного методу амортизації дозволяє отримати суми амортизаційних відрахувань, які відповідають реальному зменшенню вартості основних засобів [21].

Для нарахування амортизації основних засобів П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає застосування таких методів:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Вказаним положенням (стандартом) дозволено також використовувати методи та норми нарахування амортизації, передбачені чинним податковим законодавством [8].

З шести методів амортизації, запропонованих П(С)БО 7 підприємство обирає самостійно один або кілька. Для амортизації вартості малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів підприємство самостійно обирає один із чотирьох методів.

У бухгалтерському обліку основні засоби розділено на дві великі підгрупи:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи [8].

Органи державного управління розвинутих країн серед найважливіших інструментів активізації інвестиційної діяльності широко використовують системи амортизації. Але для віднесення системи амортизації до прискореної, не прискореної чи сповільненої треба комплексно розглянути методи її нарахування.

Під системою прискореної амортизації слід розуміти такі методи її нарахування, за яких протягом перших років чи всього амортизаційного

періоду, який не перевищує економічно раціональний строк служби засобу праці, забезпечується випереджаюче зростання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань порівняно з реальними темпами втрати його споживчих властивостей і вартості [44].

Не прискореною системою амортизації слід вважати такі методи нарахування, які протягом усього економічно раціонального строку служби засобу праці забезпечать збіг нагромадженої суми амортизаційних відрахувань з реальними темпами втрати ним споживчих властивостей і вартості. Звідси можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду в разі використання не прискореної амортизації має дорівнювати економічно раціональному строку служби засобу праці. Величини ж амортизаційних відрахувань за одиницю часу для засобу праці найчастіше мають бути різними протягом амортизаційного періоду, щоб відповідати реальним темпам втрати ним споживчих властивостей і вартості. Через це велику складність розв'язання подібної задачі в першому наближенні можна вважати не прискореною системою амортизації, основою якої є прямолінійний метод нарахування, коли амортизаційний період збігається з економічно раціональним строком служби [44].

Під системою сповільненої амортизації слід розуміти такий метод її нарахування та порядок переоцінки вартості засобу праці, за яких протягом перших років або всього економічно раціонального строку служби спостерігається відставання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань від реальних темпів втрати його споживчих властивостей і вартості. При цьому на момент закінчення економічно раціонального строку служби може не забезпечуватися нагромадження суми амортизаційних відрахувань, достатньої для покриття вартості, втраченої засобом праці. Сповільнена система амортизації взагалі не повинна практикуватися. Вона може бути тільки наслідком допущених прорахунків на макро- або мікрорівні, а інколи й на обох рівнях [23].

Завищення і заниження норм амортизації може здійснювати як позитивний так і негативний вплив на господарську діяльність підприємств та національне виробництво в цілому. Перелік основних позитивних та негативних сторін завищення та заниження норм амортизації наведено в додатку А [28].

Метод амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу й алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів. Розглянемо більш детально усі методи нарахування амортизації.

За прямолінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його служби. При цьому річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними на весь строк корисної служби об'єкта [21].

Річна сума амортизації розраховується як:

Як база нарахування використовується початкова або відновна вартість засобів праці за вирахуванням ліквідаційної вартості. Початкова вартість застосовується для нововведених засобів праці на період до їх першої переоцінки, а відновна – з моменту проведення першої переоцінки засобів праці.

Зазвичай, цей метод використовують для об'єктів, знос яких рівномірний і не залежить від обсягу виробництва: адміністративні будівлі, виробничі цехи, інші споруди, передатні пристрої, меблі та інші такі об'єкти [21].

Перевагами даного методу є простота розрахунків та рівномірне розподілення суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує можливість зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації.



Недоліками методу є те, що він не враховує моральний знос, неоднакову виробничу потужність основних засобів в різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне – у деяких випадках важко визначити виробіток окремих об'єктів основних засобів [19].

Характеризуючи метод, можна сказати, що сума зносу щорічно залишається постійною. Облікова вартість активу зменшується з року в рік на одну і ту ж суму. Метод – простий, раціональний, систематичний. Його використання є доцільним, коли ступінь експлуатації активу в кожному обліковому періоді залишається незмінною. Він передбачає майже рівномірний спад економічної корисності активу з року в рік. У зв'язку з цим на практиці він використовується частіше, ніж інші [45].

Наступні три методи є методами прискореної амортизації, які забезпечують списання більшої частини вартості основних засобів в перші роки їх експлуатації.

Прискорена амортизація означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Доцільність застосування методів прискореної амортизації пояснюється такими причинами:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки їхньої експлуатації, кили вони фізично й морально ще є новими;
- накопичувати кошти для заміни об'єкта, що амортизується в разі його швидкого морального старіння та інфляції;
- забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що припадає на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва (за рахунок того, що сума нарахованої амортизації в ці роки зменшується) [44].

Метод зменшення залишкової вартості – це метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється за формулою:

$$1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \quad (1.2)$$

У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об'єкта буде його первісна вартість.

Метод найпридатніший для обладнання, продуктивність якого в міру його експлуатації зменшується. Зауважимо, що він досить трудомісткий і на практиці зустрічається рідко [19].

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає визначення річної суми амортизації як добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Слід зазначити, що ліквідаційна вартість не береться до уваги [25].

Даний метод зручний, коли продуктивність обладнання у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні, а також, коли витрати на його підтримку в робочому стані в процесі експлуатації зростають.

На відміну від кумулятивного методу, величини норм амортизації є сталими і не залежать від порядкового номера періоду, а базою для нарахування амортизації слугує залишкова вартість засобу праці, яка зменшується в кожному наступному періоді [25].

Прискорена амортизація приводить до зниження податку на прибуток у перші роки після введення засобів праці в експлуатацію.

Недоліком методу є відповідна прискорена норма нарахування зносу, яка визначається виключно для облікових цілей. У зв'язку з постійними змінами податкового законодавства цей метод не широко розповсюджується [44].

Кумулятивний метод передбачає, що річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Сума чисел років – це результат додавання порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт [21].

Суму чисел років можна також визначити за такою формулою:

$$??? \quad ! \quad (1.3)$$

де  $n$  – строк корисного використання об'єкта.

Метод застосовують, коли обладнання дуже зношується у перші роки експлуатації, через що у подальшому доводиться його часто ремонтувати, а крім того, до об'єктів зі швидким моральним зносом (наприклад, обчислювальна техніка).

Перевагами даного методу, порівняно з прямолінійним методом, є нарахування більшої суми зносу першого року експлуатації активу і рівномірне зменшення цієї суми на протязі наступних облікових періодів [19].

Недоліки методу полягають в тому, що він не завжди відповідає принципу узгодженості. Сума зносу, визначена даним методом і визнана затратами поточного періоду, часто не узгоджується ні з фактичним

використанням активу, ні з обсягом виробленої продукції, а відповідно і ні з отриманим від експлуатації активу доходом [19].

Взагалі, кумулятивний метод вигідний у використанні, оскільки сприяє процесу відновлення довгострокових активів підприємства. Крім того, він досить простий, раціональний і систематичний. Але цей метод широко не розповсюджується.

Останнім бухгалтерським методом є виробничий метод нарахування амортизації. Цей метод можна ще назвати методом нарахування амортизації пропорційно обсягу виконаних робіт.

За цим методом нарахування амортизації здійснюється на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів пробігу тощо) [19].

За виробничим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів. Даний метод заснований на припущенні, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому строк корисної служби визначається кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта.

До методу звертаються, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості та, звичайно ж, коли можна визначити обсяг виробництва. Певною мірою це стосується автотранспорту, який використовується для надання послуг з перевезення [25].

Перевагами даного методу є простота, раціональність і систематичність. Він забезпечує також кращий рівень узгодженості суми

зносу, яка визнається витратами поточного періоду з отриманими доходами, у випадку, якщо використання відповідного активу не однакове в різні періоди.

Використовувати даний метод доцільно, коли економічна корисність того чи іншого активу зменшується під час його експлуатації на виробництві, а не з плином часу.

Однак, не дивлячись на методичні і періодичні переваги, цей метод не отримав широкого розповсюдження, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої за допомогою того чи іншого активу.

Недолік методу – його трудомісткість та обмеженість у використанні [25].

Податковий метод передбачає нарахування амортизації за нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [53]. Застосування цього методу не гарантує, що податкові та бухгалтерські амортизаційні відрахування співпадуть. Причин тому безліч, наприклад, різні періоди нарахування амортизації (місяць і квартал), різні правила для відображення ремонтів, різний підхід до амортизації безкоштовно отриманих і невиробничих об'єктів тощо.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Сума амортизації за місяць визначається, виходячи з річної суми амортизації [57].

При цьому, слід враховувати, що об'єкт може використовуватись неповний календарний рік. Тому 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 [61].

В умовах виробничого методу сума амортизації визначається, виходячи з фактичного обсягу продукції (робіт, послуг), виробленої об'єктом за цей місяць та виробничої ставки амортизації [61].

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним або виробничим методом. Дозволяється також спрощений метод амортизації бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів [58].

Амортизація бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується по першому місяцю використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості та решти 50 відсотків (за вирахування ліквідаційної вартості) у місяці їх виключення з активів (списання з Балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості [61].

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Якщо компоненти основних засобів мають різні строки корисного використання, відмінні від терміну корисного використання активу в цілому, то можуть застосовуватися різні норми та методи амортизації щодо цих компонентів [16].

Вартісний критерій, за яким об'єкти основних засобів зараховують до складу малоцінних необоротних матеріальних активів підприємства, встановлюють самостійно. З огляду на правила податкового обліку, аби полегшити роботу, рекомендується обрати вартісний критерій на рівні 1000 грн.

Обраний метод амортизації має послідовно застосовуватися від одного періоду до іншого, за винятком випадків, коли зміна обставин виправдовує зміну методу амортизації. У той обліковий період, коли відбулася зміна методу, необхідно кількісно визначити наслідки та розкрити причини зміни.

Суми, що амортизуються, розподіляються на облікові періоди протягом строку корисної експлуатації активу шляхом застосування різних систематичних методів. Незалежно від вибору методу амортизації його послідовне застосування є необхідною умовою для забезпечення зіставності результатів діяльності підприємства за різні періоди, незважаючи на рівень прибутковості підприємства або правил оподаткування.

Метод амортизації, застосований до основних засобів, слід періодично переглядати та якщо відбулися суттєві зміни в очікуваній формі економічних вигод від цих активів, змінювати для відображення зміненої форми. Якщо виникає потреба змінити метод амортизації, то в бухгалтерському обліку таку зміну відображають як зміну в обліковій оцінці, а суму амортизаційних відрахувань на поточний та майбутній періоди коригують [11].

Таким чином, порядок нарахування амортизації основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», в якому висвітлено економічний зміст та методику нарахування амортизації та запропоновано шість методів розрахунку амортизаційних відрахувань. Кожен з методів має свої недоліки та переваги. Підприємство має можливість самостійно обирати метод нарахування амортизації виходячи зі специфіки своєї діяльності та сформованого фонду основних засобів.

Податковий метод нарахування амортизації регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», а об'єктом амортизації виступають витрати на придбання основних фондів.

Амортизаційні відрахування є основним джерелом власних інвестиційних коштів на підприємстві для оновлення та модернізації виробничого обладнання та використання новітніх технологій.

Таким чином, ми бачимо яку важливу роль відіграє амортизація в організації виробництва[12].

### 1.3. Зміст та завдання податкового методу нарахування амортизації основних фондів

Після прийняття Верховною радою України нової редакції закону «Про оподаткування прибутку підприємств» з 1 липня 1997 року прибуток з метою оподаткування визначається підприємствами шляхом зменшення розміру валового доходу на суму валових витрат та амортизаційних відрахувань. Ці показники, за вирахуванням амортизаційних відрахувань, в системі бухгалтерського обліку не функціонували. До того ж, після набрання чинності з 1 липня 2000 року П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства отримали право на використання різних методів нарахування економічної амортизації основних засобів та зносу інших необоротних матеріальних активів. З цього часу стає неможливим використання податкової амортизації для цілей бухгалтерського обліку, а всі необхідні показники для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства визначаються підприємством розрахунковим шляхом, поза системою бухгалтерського обліку. Фактично виникла нова система обліку – податковий облік, найбільш складною складовою частиною якого є нарахування податкової амортизації основних фондів [57].

Взагалі, податкова амортизація – це пільга для підприємств, які інвестують свій капітал в розширення виробництва, придбання основних засобів та підтримання їх в належному стані. Щоправда, дана пільга розтягується на багато років, а це означає, що підприємство не може бути конкурентоздатним в умовах ринку, але все одно: значення податкової амортизації важко переоцінити.

Основні фонди і амортизація виділяються в контексті Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Їм посвячена окрема стаття – 8 «Амортизація». Згідно з цим законом під



амортизацією основних фондів та нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених цією статтею [53].

Основні фонди – матеріальні цінності, що призначені для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких вище 1000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Амортизаційні відрахування є самостійним податковим показником, що бере участь (нарівні з валовим доходом і валовими витратами) в розрахунку оподатковуваного прибутку.

З точки зору оподаткування основна увага приділяється не основним фондам як таким, а їх впливу на об'єкт оподаткування.

Амортизації підлягає не вартість основних фондів як у бухгалтерському обліку, а витрати на їх придбання, самостійне виготовлення і проведення всіх видів поліпшень. При цьому, витратами вважається сума компенсації в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі. Виходячи з цього:

- підлягають амортизації витрати на придбання основних фондів, отриманих, наприклад, за бартером або як внесок до статутного фонду;
- не підлягає амортизації вартість безоплатно отриманих основних фондів;
- амортизації підлягають витрати на проведення ремонту основних фондів на протязі звітного періоду, їх реконструкцію і модернізацію та інші витрати на поліпшення основних фондів, які перевищують 10% витрат відносно сукупної балансової вартості усіх груп

основних фондів станом на початок такого звітнього періоду і які були включені до складу валових витрат виробництва та обігу. Затрати, які перевищують вказану суму, збільшують балансову вартість груп 2, 3, 4 або окремих об'єктів основних фондів групи 1, пропорційно сукупній балансовій вартості таких груп і таких окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового періоду [31].

Оскільки методика нарахування податкової амортизації основних фондів для різних груп об'єктів не є ідентичною, податкове законодавство передбачає їх розподіл на 4 групи:

група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 - автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до нього;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2, 3 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друкування інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони та рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Для цілей податкового обліку обов'язків пооб'єктний облік лише основних фондів групи 1. Основні фонди груп 2, 3 і 4 обліковуються не пооб'єктно, а за сукупною балансовою вартістю, тому сума амортизації не прив'язана до конкретного об'єкта [53].

Зауважимо, що порядок розподілу основних фондів за групами для цілей податкового обліку далекий від однорідності та однотипності за

технічними та експлуатаційними характеристиками, що застосовуються до об'єднання основних засобів в окрему групу в бухгалтерському обліку.

У податковому обліку об'єкти основних засобів обліковуються за балансовою вартістю, що визначається на початок кожного розрахункового кварталу.

Балансову вартість можна визначити за формулою (п. 8.3.2 Закону про оподаткування прибутку підприємств):

$$Ba = B(a-1) + П(a-1) - У(a-1) - A(a-1), \quad (1.4)$$

де  $Ba$  – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B(a-1)$  – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному

$П(a-1)$  – сума витрат на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$У(a-1)$  – сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$A(a-1)$  – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у період, що передував звітному.

Нарахування амортизації провадиться щокварталу, а базою для її нарахування є балансова (залишкова) вартість відповідної групи основних фондів на початок кварталу.

Нарахування амортизації для основних фондів групи 1 здійснюється з наступного кварталу після введення їх в експлуатацію, а для основних фондів груп 2, 3 і 4 — з кварталу, наступного за кварталом оприбуткування матеріальних цінностей, які входять до складу цих груп, незалежно від фактичного здійснення розрахунків за ці основні фонди. Аналогічну думку наведено в листі ДПАУ від 21.04.2003р. № 3859/6/15-1116. Норма амортизації встановлюється для кожної групи [43].

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводять до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Сьогодні ця сума становить 1700 грн., оскільки розмір неоподаткованого мінімуму для цих цілей – 17 грн. залишкова вартість такого об'єкта йде до валових витрат за результатами відповідного періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до 0.

Амортизація окремих об'єктів основних фондів групи 1 поновлюється після їх уведення в експлуатацію у зв'язку із закінченням періоду консервації або робіт з поліпшенням.

Норма амортизації об'єкта груп 1 – 3 залежить від того, придбаний об'єкт новий чи ні.

Якщо при купівлі об'єкта підприємство разом з іншими документами на купівлю передали форму первинного обліку ОЗ № ОЗ – 1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», то придбаний об'єкт однозначно не новий, тобто його вже вводили в експлуатацію.

Проте відсутність форми № ОЗ – 1 ще не доводить 100 % - вої новизни об'єкта. Адже продавець може і не вести бухгалтерського обліку (наприклад, фізична особа) або просто не передати цієї форми. Отже, відомості про те, новий об'єкт чи такий, що був у використанні (експлуатації), зазначати в договорі (рахунках, інших передатних документах).

Ті, хто створює об'єкт нерухомості власними силами або із залученням підрядників, зможуть підтвердити його документом із БТІ про первинну реєстрацію, а також актом комісії про приймання об'єкта і введення його в експлуатацію [43].

Амортизація основних фондів груп 2, 3, 4 проводять до досягнення балансової вартості групи нульового значення.

Якщо окремі об'єкти основних фондів групи 1 виводяться з експлуатації, амортизацію припиняють нараховувати з кварталу, наступного за

кварталом їх виведення з експлуатації. А при виводі з експлуатації окремих об'єктів основних фондів груп 2, 3, і 4 з будь-яких причин (крім їх продажу) балансова вартість таких груп залишається колишньою і її продовжують амортизувати [50].

Відповідно до ст. 15 Перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002р. № 349-ІУ до основних фондів групи 4 включаються відповідні основні фонди, придбані (виготовлені) платником податку після набрання чинності цим Законом, тобто після 1 січня 2003 року (а також витрати на поліпшення таких новопридбаних (виготовлених) основних фондів у встановленому порядку).

Застосування норм амортизації з 2004 року має ряд особливостей. Так, Законом про внесення змін до Закону про податок на прибуток передбачалося запровадження «нових» норм амортизації для груп 1, 2 і 3 з 01.01.2004р. Однак, ці норми з 2004 року діють лише для витрат, здійснених платником податку після 1 січня 2004 року у зв'язку з придбанням (виготовленням) нових основних фондів груп 1,2,3, які використовуються у виробничій діяльності платника податку та які раніше не були в експлуатації, а також витрат на поліпшення зазначених новопридбаних (виготовлених) основних фондів, понесених платником податку після 1 січня 2004 року [65].

Отже, для вже наявних на 01.01.2004 р. у платника основних фондів, у тому числі й для тих, що вводяться в експлуатацію (прибуткуються) в поточному році, але витрати на їх придбання (створення) пронесено у 2003 році, і придбаних після цієї дати основних фондів, що були в експлуатації, застосовуватимуться «старі» норми амортизації.

У такій ситуації доцільно ввести відповідну аналітику для розмежування балансових вартостей основних фондів груп 1, 2 і 3, що амортизуються за різними нормами, і відповідно розбити кожну на 2 підгрупи (групи 1/1 і 1/2; групи 2/1 і 2/2, групи 3/1 і 3/2). «Старі» та «нові» норми амортизаційних відрахувань наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

## Норми податкової амортизації (квартальні)

Група основних фондів	Квартальна норма амортизації, %	
	«старі» норми	«нові» норми
Група 1/1	1,25	—
Група 1/2	—	2
Група 2/1	6,25	—
Група 2/2	—	10
Група 3/1	3,75	—
Група 3/2	—	6
Група 4	15	

Такий розподіл зачепить і амортизацію витрат на поліпшення основних фондів, що перевищили 10 % межу для груп 1,2,3[43].

Для правильного відображення в податковому обліку витрат на поліпшення слід враховувати, які об'єкти поліпшуються. Якщо поліпшуються об'єкти, витрати на придбання яких амортизуються за старими нормами, то і витрати на поліпшення таких об'єктів мають амортизуватися за такими самими нормами. Якщо поліпшуються об'єкти, витрати на придбання яких амортизуються за новими нормами, то і витрати на поліпшення таких об'єктів мають амортизуватися за новими нормами. Це стосується власних і орендованих основних фондів. Оскільки орендар не несе витрат на придбання або спорудження орендованих об'єктів, він повинен отримати відомості, коли такі витрати було понесено орендодавцем. Для того, щоб застосувати до витрат на поліпшення орендованих об'єктів нові норми амортизації, орендар має отримати відомості про те, що витрати, пов'язані з придбанням або спорудженням об'єкта, переданого в оренду, амортизуються в обліку орендодавця за новими нормами [61].

Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, які не перевищують норм, визначених підпунктом 8.6.1.

зокрема, підприємство може використовувати знижені норми амортизації винятково добровільно. Зазначене рішення приймається платником податку до початку звітного податкового року та не може бути змінене протягом такого року та доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного податкового року.

Отже, можна зробити висновок, що податковий метод нарахування амортизації не складний і, як правило, проблем не викликає. Податковий метод належить до інструментів економічної політики держави, виконує фіскальні функції, певною мірою регулює рівень попиту на основні засоби. Він найбільш розповсюджений і використовується майже на усіх підприємствах України, оскільки цього вимагає податкове законодавство, невиконання якого тягне за собою виникнення штрафних санкцій. Однак при застосуванні даного методу на підприємствах виникає проблема ведення подвійного обліку: податкового та бухгалтерського, між якими існує ряд відмінностей. Цей факт викликає багато проблем та протиріч які необхідно вирішувати на методологічному рівні.

#### 1.4 Особливості організації аудиту амортизації основних засобів підприємства

Аудит амортизації основних засобів є складовою частиною процедури проведення незалежного аудиту основних засобів на підприємстві.

Власники та кредитори позбавлені можливості самостійно впевнитись у тому, що всі численні операції підприємства законні та правильно відображені у звітності, тому вони відчують потребу у послугах аудиторів.

Незалежне підтвердження інформації про результати діяльності підприємств та дотримання ними законодавства необхідне державі для прийняття рішень в області економіки та оподаткування, суддям,

прокурорам, та слідчим для підтвердження достовірності фінансової звітності, яка їх цікавить.

Оскільки діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їх рівень. Головною передумовою здійснення будь-якого виробничого процесу є наявність відповідних засобів праці. Їх склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність підприємства.

Основним завданням і метою аудиту основних засобів є:

1) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;

2) перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;

3) перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

4) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;

5) контроль за збереженням основних засобів;

6) перевірка правильності проведення індексації основних засобів;

7) підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;

8) встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати [56].

Джерелами інформації для аудиту основних засобів є:

- Баланс (форма № 1);

- Звіт про фінансові результати та їх використання (форма № 2);

- Звіт про фінансово-матеріальний стан підприємства (форма № 3);



- Синтетичні регістри обліку основних засобів (головна книга, журнал-ордер № 13);

- Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів [26].

При перевірці операцій по обліку основних засобів аудиторам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку основних засобів звертається увага на наступні основні питання [56]:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів;

- правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку;

- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства;

- правильність і своєчасність нарахування орендної плати за основні засоби і віднесення на собівартість продукції;

- правильність віднесення до основних засобів тих, що знаходяться на балансі підприємства;

- правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів;

- своєчасність і правильність проведення інвентаризації і відображення результатів на рахунках;

- достовірність індексації вартості основних засобів і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку;

- правомірність реалізації основних засобів, а також їх оцінка при реалізації як підприємством, так і приватною особою.

Проводячи аудит основних засобів необхідно користуватися наступними основними нормативними документами, діючими в Україні, і

які повинні застосовувати на всіх підприємствах при організації бухгалтерського обліку:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік и фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.99 — визначаються загальні принципи ведення бухгалтерського обліку [51].

2. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і закладів, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291[49].

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99 [3].

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99 [1].

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 87 [5].

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 [8].

7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 [33].

8. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95.

9. Наказ міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 от 29.12.95.

10. Інструкція «Про порядок визначення розмірів збитків від крадіжок, недостачі, знищення (пошкодження) матеріальних цінностей», затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.96.

Найперше, що підлягає перевірці при аудиті амортизації основних засобів — це облікова політика підприємства. Тому що, перед тим як перевіряти як здійснюється облік треба перевірити як цей облік на підприємстві організований. В обліковій політиці у відповідності з П(С)БУ № 7 «Основні засоби» повинно бути вказано методи нарахування амортизації основних засобів.

Аудитор повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам у відношенні основних засобів.

Аудитор перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства. Перевірці підлягає також стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку.

Аудиторська перевірка повинна відповідати деяким вимогам і складатися з визначених етапів [26]. Умовно можна виділити три етапи:

- 1) планування;
- 2) збір аудиторських доказів;
- 3) завершення аудиту.

На першому етапі аудитор:

- насамперед знайомиться з клієнтом (це означає розуміння діяльності клієнта, знайомство з системами бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю);
- оформлює свої відносини з клієнтом контрактом та (або) листом — зобов'язанням;
- розраховує рівень суттєвості майбутньої перевірки;
- вивчає та оцінює системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю організації клієнта;
- оцінює аудиторські ризики;
- готує загальний план та програму аудиту.

Перевіряється надходження, вибуття, ліквідація основних засобів, правильність формування первісної вартості, правильність включення витрат на ремонт, поліпшення.

Перевіряється правильність арифметичних розрахунків нарахованої амортизації [26].

Важливим етапом проведення аудиторської перевірки є проведення інвентаризації основних засобів для цього створюється за наказом керівника підприємства інвентаризаційна комісія [33]. Окрім того, необхідно провести інвентаризацію балансової вартості основних засобів. Особливу увагу необхідно звернути на:

- відповідність критеріям віднесення об'єктів до складу основних засобів;
- правильність віднесення окремих об'єктів у відповідні групи основних фондів за податковим методом;
- достовірність розподілу у звітному році засобів, використаних на фінансування ремонтів, реконструкцію, модернізацію та інші види відновлення основних засобів, на збільшення їх балансової вартості і валові витрати підприємства тощо [23].

Результати інвентаризації оформляються документально у вигляді відомостей або актів [20].

На останньому етапі аудиту основних засобів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку основних засобів з даними, актів приймання - передачі основних засобів, акти ліквідації, дозволи на реалізацію, журналу - ордеру № 13, Головної книги та фінансової звітності підприємства, балансу - форми № 1 [56].

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників. До типових помилок і відхилень належать:

- 1) аналітичний облік основних засобів не ведеться в інвентарних картках (ОЗ-6);
- 2) матеріальна відповідальність організується тільки стосовно власних основних засобів;
- 3) оприбуткування основних засобів не по ціні їх придбання;
- 4) невідповідність інформації про наявність основних засобів по даним Головної книги інформації про їх залишки по даним ОЗ-6, що нерідко веде до неправильного нарахування амортизації;
- 5) до складу первісної вартості включені витрати по оплаті процентів за кредит;
- 6) при купівлі основних засобів у фізичних осіб не завжди стягується податок;
- 7) нарахування зносу основних засобів відбувається один раз в квартал;
- 8) підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти з закінченим строком експлуатації;
- 9) неправомірне прискорене нарахування зносу основних засобів;
- 10) при передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства сума перевищення їх договірної вартості над балансовою нерідко включається до складу витрат майбутніх періодів, а по мірі нарахування дивідендів приєднується до балансового прибутку [26].

Міжнародним стандартом аудиту № 500 «Аудиторські докази» зазначено, що аудитор повинен одержати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержуються в результаті належного поєднання тестів системи контролю та процедур перевірки на суттєвість. За деяких обставин докази можуть бути одержані тільки в результаті процедур перевірки на суттєвість.

Законом України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародним стандартом аудиту № 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» передбачено, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити інформацію, отриману на підставі аудиторських доказів, для формування висновку.

В цілому, процес аудиту слід розглядати як встановлення істини, одержання доказів, донесення істини до користувачів інформації шляхом видачі об'єктивних висновків аудитора.

Жодна господарська операція, що здійснюється на підприємстві, не зникає безслідно, а обов'язково, в тій чи іншій мірі, відображається в певних документах. Тут чітко проявляється дія закону всебічного взаємозв'язку явищ і загального відображення матеріального світу. Це дозволяє аудитору через деякий час встановити законність, достовірність і доцільність здійсненої операції.

Процес аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені.

Робочі документи аудитора — це записи, зроблені ним під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних, також документальна інформація, отримана в процесі аудиту від третіх осіб, підприємства-клієнта, або усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

Склад та кількість аудиторських документів визначаються аудитором у кожному конкретному випадку [56].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту № 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність», результати аудиту оформлюються у вигляді аудиторського висновку [26].

Можна зробити висновок, що аудит основних засобів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо це ще й дуже важлива частина в загальному

аудиті підприємства, так як може значно впливати на його кінцеві результати.

## РОЗДІЛ 2 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОРЯДКУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

Об'єктом дослідження є приватне підприємство «Полісан», яке розташоване у місті Суми по вулиці Ахтирська, 18. У відповідності до законодавства України є юридичною особою, яке засноване на приватній власності фізичної особи з правом наймання робітників.

Підприємство створене з метою задоволення громадських потреб у виконанні підприємством робіт та послуг, отримання прибутку і реалізації соціальних та економічних інтересів засновника шляхом здійснення виробничої, науково-дослідної та комерційної діяльності, крім тієї, що заборонена законодавством України.

Предметом діяльності є:

- оптова торгівля;
- роздрібна торгівля;
- розроблення, виробництво, виготовлення, зберігання, перевезення, придбання, пересилання, ввезення, вивезення, відпуск, знищення прекурсорів;
- виробництво пестицидів та агрохімікатів, оптова, роздрібна торгівля пестицидами та агрохімікатами та ін.

В предмет діяльності Підприємства можуть входити інші види діяльності, що не заборонені законодавством України.

Підприємство здійснює свою діяльність у відповідності з діючим законодавством України, статутом, а також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами, затвердженими засновником.



Підприємство має свою управлінську структуру, основне місце в якій займає бухгалтерія, яка забезпечує безперервність відображення операцій, достовірну оцінку активів, зобов'язань та капіталу.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться згідно Закону України “ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні ”. Згідно нього підприємство виділяє окремим структурним підрозділом бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером, права і обов'язки якого, як і кожного бухгалтера, закріплені листом, який має назву «Посадові обов'язки робітників бухгалтерії ПП «Полісан».

Організацією поточної фінансової, аналітичної та контрольної роботи на підприємстві займається центральна бухгалтерія, яка підпорядковується головному бухгалтеру, де розраховуються норми виходу продукції, здійснюється контроль за собівартістю та рентабельністю продукції, за рентабельністю цехів та підприємства в цілому.

Для складання фінансової звітності відповідно до чинних нормативних актів та надання її користувачам керівництво підприємства формує облікову політику, обирає принципи, методи і процедури обліку таким чином, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства та забезпечити зі ставність показників.

Аналіз фінансового стану підприємства нами проведено на основі фінансової звітності ПП «Полісан» за 2006 та 2007 роки. Фінансові показники підприємства наведені в додатку Б.

Проаналізувавши одержані результати, можна зробити наступні висновки:

Коефіцієнт зносу основних засобів характеризує стан та ступінь зносу основних засобів. Ми бачимо, що на даному підприємстві він збільшується, що говорить про інтенсивне зношування основних засобів.

Коефіцієнт оновлення основних засобів показує, яку частину від наявних на кінець звітного періоду становлять нові основні засоби. На підприємстві коефіцієнт збільшується, отже підприємство оновлює ОЗ.

За даний період вибуття ОЗ на підприємстві не здійснювалося.

Коефіцієнт покриття збільшується, та показує достатність ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань.

Коефіцієнт швидкої ліквідності має тенденцію до збільшення, але перевищує норму, що свідчить про наявність значної суми грошових коштів на рахунку, які вилучені з обігу та не приносять прибутку та великого розміру дебіторської заборгованості. Даний коефіцієнт відображає платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує яка частина боргів підприємства може бути сплачена негайно. Ми бачимо, що коефіцієнт більше 0, найбільше він становив на початку 2007 року.

Чистий оборотний капітал свідчить про спроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати подальшу діяльність. Ми бачимо, що даний коефіцієнт має тенденцію до збільшення.

На даному підприємстві сума статутного капіталу незначна, порівнюючи з обсягами та масштабом діяльності підприємства. Окрім того, підприємство за 2006, 2007 роки понесло в результаті своєї діяльності збитки, тому коефіцієнт платоспроможності (автономії), який показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність, значно нижче норми та має від'ємне значення.

Коефіцієнт фінансування значно менше 1 та зменшується, порівняно з початком 2006 р, та характеризує залежність підприємства від залучених засобів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами збільшується та свідчить про те, що підприємство забезпечене власними оборотними засобами.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладна в оборотні засоби, а яка – капіталізована. На даному підприємстві цей коефіцієнт менше 0 та і має тенденцію до погіршення.

Коефіцієнт оборотності активів характеризує ефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів, незалежно від джерел їх залучення. Розрахувавши даний показник, ми бачимо, що він збільшується, отже підприємство ефективно використовує свої ресурси.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує швидкість обертання дебіторської заборгованості підприємства за період 2006-2007 років, розширення або зниження комерційного кредиту, що надається підприємством. Ми бачимо, що даний коефіцієнт має тенденцію до збільшення та свідчить, що підприємство проводить вдалу роботу зі своїми дебіторами.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує швидкість обертання кредиторської заборгованості підприємства за період 2006-2007 років, розширення або зниження комерційного кредиту, що надається підприємству. Ми бачимо, що даний коефіцієнт має тенденцію до збільшення та свідчить, що підприємство ефективно веде господарську діяльність і швидко розраховується з кредиторами.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів характеризує швидкість реалізації ТМЦ. Розрахунки показують, що коефіцієнт збільшується, отже проблем зі збутом продукції підприємство на даний період не має.

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) показує ефективність використання основних засобів підприємства. Коефіцієнт збільшується, отже підприємство ефективно використовує основні засоби в господарській діяльності.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу показує ефективність використання власного капіталу підприємства. Оскільки на даному підприємстві власного капіталу майже немає, то розрахунковий коефіцієнт значно менше 0.

Коефіцієнт рентабельності активів характеризує ефективність використання активів. Оскільки, тільки на кінець 2007 року підприємство отримало прибуток, то показник має від'ємне значення.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу характеризує ефективність вкладення коштів до даного підприємства. Також на даний період має від'ємне значення, оскільки підприємство понесло збитки, окрім останнього періоду.

Коефіцієнт рентабельності діяльності характеризує ефективність господарської діяльності підприємства. У зв'язку зі збитками за 2 періоди показники були від'ємними, а підприємство - не рентабельним.

Коефіцієнт рентабельності продукції кінці 2006 року мав від'ємне значення, тобто продукція була не рентабельною, в інші періоди коефіцієнт перевищує 0, але має не значну величину. Характеризує прибутковість господарської діяльності підприємства від основної діяльності.

Отже, можна зробити висновок, що підприємство незважаючи на добрі показники ліквідності, майнового стану та ділової активності є на даний період неплатоспроможним, оскільки отримує збитки у зв'язку зі значними витратами та високою собівартістю та не забезпечене власними коштами (власним капіталом) і тому є нерентабельним. Однак є перспективи на покращення фінансового стану та платоспроможності.

## 2.2 Порядок та методи нарахування амортизації на підприємстві

Після набрання чинності з 1 липня 2000 року П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства отримали право на використання різних методів

нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання основних засобів.

У випадку зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкту метод амортизації переглядається. Зміна методу відображається в наказі про облікову політику підприємства, а суму амортизаційних відрахувань поточного та майбутніх періодів необхідно відкоригувати.

Досліджуване підприємство має на балансі великий перелік основних засобів та виробничих фондів. Отже, доцільно було обрати саме це підприємство для дослідження методики нарахування амортизації основних засобів.

В наказі про облікову політику ПП «Полісан» зазначено, що амортизацію малоцінних необоротних активів нараховувати в першому місяці їх використання в розмірі 100% їх вартості. Для відокремлення в складі основних засобів малоцінних необоротних активів встановлено вартісну межу в розмірі 1000 грн.

Амортизацію нематеріальних активів нараховувати прямолінійним методом. Визнання, оцінку і облік нематеріальних активів здійснювати згідно з вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Одиницею обліку вважається окремий об'єкт нематеріального активу.

Нарахування амортизації основних засобів на досліджуваному підприємстві здійснюється за допомогою податкового методу. Такі нарахування у податковому обліку здійснюються відповідно до статті 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Оскільки методика нарахування податкової амортизації основних фондів для різних груп об'єктів не є ідентичною, податкове законодавство передбачає їх розподіл на 4 групи.

Облік основних фондів першої групи ведеться по групі в цілому і що до кожного об'єкта окремо, а 2, 3 та 4 – тільки по групі.

Зауважимо, що порядок розподілу основних фондів за групами для цілей податкового обліку далекий від однорідності та однотипності за технічними та експлуатаційними характеристиками, що застосовуються до об'єднання основних засобів в окрему групу в бухгалтерському обліку.

У податковому обліку об'єкти основних засобів обліковуються за балансовою вартістю, що визначається на початок кожного розрахункового кварталу.

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних фондів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, садіння та вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;
- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- капітальні поліпшення якості земель, не пов'язані із будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податків на:

- придбання та відгодівлю продуктивної худоби;
- вирощування багаторічних плодкових насаджень;
- придбання основних фондів з метою їх подальшого продажу іншим особам, їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;
- утримання основних фондів, що перебувають на консервації.

Нарахування амортизації провадиться щокварталу за групами основних фондів. Нарахування амортизації для основних фондів групи 1 здійснюється з наступного кварталу після введення їх в експлуатацію, а для основних фондів груп 2, 3 і 4 — з кварталу, наступного за кварталом оприбуткування матеріальних цінностей, які входять до складу цих груп, незалежно від фактичного здійснення розрахунків за ці основні фонди.

Об'єктом нарахування амортизації відповідно до Закону про оподаткування прибутку підприємств є балансова вартість:

- окремих об'єктів групи 1 і всієї групи загалом;
- Груп 2, 3, 4.

Балансова вартість груп 2, 3 і 4 – величина, яка формується в результаті операцій з основними фондами та є відносно самостійною. Рух основних фондів і операцій з ними не завжди супроводжуються зміною балансової вартості групи. Тому може так статися, коли основних фондів вже немає, а балансова вартість ще залишилася або навпаки. Звідси випливає, що амортизація нараховується тільки тоді, коли є основні фонди, що мають балансову вартість.

Нині об'єктом нарахування амортизації для груп 2 і 3 є не балансова вартість групи загалом, а балансова вартість підгруп, що виникли у зв'язку із застосуванням «старих» і «нових» норм амортизації. Те саме стосується і групи 1, з тією лише різницею, що різні норми амортизації можуть застосовуватися навіть до одного об'єкта, якщо витрати на його придбання або виготовлення частково були здійснені до 1 січня 2004 року, а частково – після цієї дати.

Відповідно до вимог Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизація окремих об'єктів основних фондів групи 1 припиняється, якщо:

- балансова вартість об'єкта зменшилася до суми, що дорівнює ста неоподатковуваних доходів громадян. На даний момент ця сума складає 1700 грн.;

- об'єкт виводиться з експлуатації.

Амортизація окремих об'єктів основних фондів групи 1 поновлюється після їх уведення в експлуатацію у зв'язку із закінченням періоду консервації або робіт з поліпшенням.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Однак, на досліджуваному підприємстві в результаті поєднання податкового і бухгалтерського обліку спостерігається порушення деяких положень Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». Зокрема, нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання і припиняється в місяці, наступному за місяцем вибуття основних засобів.

Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання та консервації об'єктів основних засобів.

Розрахунок амортизації провадиться щомісяця. Однак, амортизованою вартістю необоротних активів та основних засобів є балансова вартість.

Не зважаючи на вимоги податкового законодавства, на даному підприємстві ліквідаційна вартість усіх основних засобів та нематеріальних активів дорівнює нулю.

У результаті адаптації податкового обліку до вимог бухгалтерського на даному підприємстві амортизація нараховується не на балансову вартість групи, а на кожен об'єкт основних засобів не залежно від їх належності до відповідної групи визначеної податковим законодавством.

Нарахування амортизації здійснюється за нормами податкового законодавства, проте, отриману квартальну суму амортизаційних відрахувань ділимо на три та отримуємо щомісячну суму амортизаційних відрахувань за кожним об'єктом основних засобів.



Суми амортизаційних відрахувань звітного періоду визначаються шляхом множення балансової вартості основних фондів на початок звітного періоду на встановлену норму амортизації.

Розглянемо склад основних засобів досліджуваного підприємства та їх розподіл на групи.

Особливістю обліку основних засобів на ПП «Полісан» є відсутність основних фондів, які відносяться до першої групи згідно з вимогами податкового законодавства. Тобто, дане підприємство отримало на умовах операційної оренди будівлі офісу, складів та виробничих цехів. Окрім того такі основні фонди як легкові автомобілі та автобуси, які використовуються виключно у виробничих та адміністративних цілях та відносяться до другої групи також знаходяться у користуванні на умовах операційної оренди. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, а саме: модифікація, модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання відображаються як капітальні інвестиції та збільшують балансову вартість таких основних фондів лише за згодою з орендодавцем, тобто власником цих основних фондів.

Належна за користування цим об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди.

До другої групи належать відносяться також основні фонди, які належать ПП «Полісан» на правах власності, а саме: стойки кутові, шафа гардеробна, шафа зі скляними дверима, окрім того, сюди також відноситься модернізація та переобладнання автомобілів, які знаходяться на правах користування на умовах операційної оренди.

До третьої групи відносяться автономний обігрівач, гриндометр, діжі металеві, місткість для зберігання матеріалів, міні АТС тощо.

До четвертої групи відносять усі види комп'ютерів, кондиціонери, опалювальні прилади, копіювальні прилади, принтери тощо.

Загалом, порядок нарахування податкової амортизації доволі простий і, як правило, проблем не викликає.

Деякі комп'ютери на підприємстві відносяться до 5 групи основних засобів і амортизуються за нормою у розмірі 5% балансової вартості. Це залежить від визначеного строку корисного використання комп'ютера.

Отже, слід відмітити, що на підприємстві спостерігається поєднання бухгалтерського та податкового обліку. Оскільки, між ними існують суттєві відмінності, то це призводить до збільшення обсягів облікової роботи на підприємстві, тобто, виникає необхідність накопичення облікової інформації про основні засоби одночасно в бухгалтерському і податковому обліку.

Принципові відмінності, в цілому, значно ускладнюють роботу даного підприємства. Бухгалтера змушені самостійно розробляти та вводити власні методики розрахунку амортизації, які в силу різних причин (неналежний рівень кваліфікації робітників, відсутність комп'ютерної техніки та належного програмного забезпечення, постійні зміни податкового законодавства і т.д.) у багатьох випадках є недосконалими і не завжди забезпечують достовірне визначення об'єкта оподаткування. В результаті, в процесі перевірок податкові органи виявляють помилки і застосовують до підприємств економічні санкції за невиконання вимог податкового законодавства.

### 2.3 Організація синтетичного та аналітичного обліку нарахованої амортизації.

На підприємстві облік нарахованої амортизації ведеться у відповідності зі стандартами бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, які нічим не відрізняються від інших видів витрат. Такий підхід впливає із принципу доходів та витрат, що дозволяє визначити фінансовий результат діяльності підприємства за відповідний звітний період. Тобто, призначення амортизації полягає у визначенні справедливої вартості активів, рівномірне перенесення її на вартість виготовленої продукції, а також відшкодування первісної вартості активів, в результаті такого перенесення.

У податковому обліку сума амортизаційних відрахувань розглядається як частина капітальних витрат, на які зменшується скоригований валовий дохід для розрахунку об'єкта оподаткування.

Початковим етапом в процесі організації обліку та нарахування амортизації основних фондів є розробка та затвердження підприємством облікових реєстрів та документів для нарахування податкової та бухгалтерської амортизації, а також визначення порядку їх заповнення. Первинні документи щодо обліку основних засобів та нарахування амортизації відрізняються від встановлених міністерством фінансів типових форм первинних документів.

На досліджуваному підприємстві первинний облік основних засобів та нарахованої амортизації ведеться за допомогою наступних форм первинного обліку:

- акт № 1 про введення в експлуатацію основних засобів;
- акт № 2 на списання основних засобів;
- інвентарна картка обліку основних засобів;
- картка обліку руху основних засобів;
- накладна.

«Акт про введення в експлуатацію основних засобів» використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію.

«Акт на списання основних засобів» застосовується для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів основних засобів (крім автотранспорту) у випадку повної чи часткової їхньої ліквідації (розбирання, знищення).

«Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для:

- індивідуального обліку кожного об'єкта основних засобів;
- групового одліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли на підприємство в одному звітному періоді і мають однакове виробничо – господарське призначення, технічну характеристику й однакову вартість. При цьому картка заповнюється шляхом позиційних записів кожного окремого об'єкта основних засобів.

Облік амортизації основних засобів на даному підприємстві ведеться автоматично в системі 1С: Бухгалтерія. Первинні документи розроблені та пристосовані до специфіки діяльності даного підприємства. Розрахунок сум амортизаційних відрахувань здійснюється за допомогою програми на основі введених даних, які містяться в первинних документах, а саме акт введення в експлуатацію містить первісну вартість, норму амортизаційних відрахувань, код витрат для віднесення амортизаційних відрахувань код норми амортизаційних відрахувань, сума зносу за даними переоцінки, рік випуску, дата введення в експлуатацію. Усі перелічені дані ми вводимо вручну на основі технічних документів, інструкції по експлуатації, які супроводжують основний засіб. На основі цих даних ми можемо сформувані відомість нарахування амортизації для цілей бухгалтерського обліку за кожен місяць та відомість нарахування амортизації за квартал для отримання інформації в податковому обліку.

Оскільки усі розрахунки та облік ведеться автоматизовано в системі 1С: Бухгалтерія, то форми документів, які використовуються для розрахунку амортизації ні в податковому, ні в бухгалтерському обліку не використовуються. На нашу думку, така процедура полегшує процес документообігу, однак для відображення та підтвердження процесу

нарахування амортизації доцільно було б розробити форми документів для нарахування амортизації.

Достовірність розрахунку податкової амортизації основних фондів перш за все залежить від об'єктивності показників балансової вартості. З цією метою доцільним є створення та ведення бази даних по кожній групі та за кожним підрозділом, яка повинна містити повний перелік об'єктів основних фондів, які підлягають податковій амортизації. Інформаційною базою для виконання такої роботи є інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку основних засобів. Результати такої роботи оформляються у формі інвентарної відомості.

Для відображення на підприємстві сум амортизаційних відрахувань відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування №291 використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Субрахунки, які відкриваються до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», та їх характеристика наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика субрахунків до рахунку 13  
«Знос (амортизація) необоротних активів »

Субрахунок рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів »	Характеристика
131 «Знос основних засобів»	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на

	рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів

За кредитом рахунка 13 відображається нарахована амортизація основних засобів, а за дебетом – її зменшення.

Об'єкти, на які здійснюється нарахування амортизації на підприємстві строго структуровані та обліковуються на таких субрахунках, які наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»

103 «Будинки та споруди»	Ведеться облік наявності та руху будівель, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будинків
104 «Машини та обладнання»	Ведеться облік за видами машин та обладнання
105 «Транспортні засоби»	До транспортних засобів належать засоби пересування, призначені для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання)
106 «Інструменти, прилади та	До інструментів відносяться:

інвентар»	ріжучі, ударні, давлючі та інші знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, а також будь-які пристрої для оброблення матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо
109 «Інші основні засоби»	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках рахунку 10 «Основні засоби»

Нарахування амортизації на підприємстві залежно від видів діяльності відображається наступними записами:

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
Вдображено нарахування амортизації	23, 91, 92, 93,94 тощо	131

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, які майже нічим не відрізняються від інших видів витрат.

Наведемо відповідну характеристику рахунків витрат, які використовуються на підприємстві для нарахування амортизації.

На 23 рахунку обліковуємо витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, 91 рахунок призначений для обліку загально виробничих витрат. Сюди ми відносимо, наприклад, обладнання виробничих цехів, 93 рахунок призначений для обліку витрат, пов'язаних зі збутом продукції.

Наведемо приклад відповідних кореспонденцій, які складаються на підприємстві для нарахування амортизації на об'єкти виробничих основних засобів.

Таблиця 2.3

Нарахування амортизації на об'єкти всіх груп  
виробничих основних засобів

Нарахована амортизація основних засобів:	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Примітки
а) об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, взяті у фінансову оренду	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
б) об'єктів, переданих у операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	
в) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
г) об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
д) об'єктів житлово-комунального призначення та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	



Окрім балансових рахунків обліку нарахованої амортизації підприємство може використовувати позабалансовий рахунок 09 «Амортизація». Обліковувати амортизацію на позабалансовому рахунку повинні усі підприємства, оскільки Закон України «Про інвестиційну діяльність» визнає амортизаційні відрахування власним джерелом інвестицій. Цей рахунок є формальним відображенням колишнього амортизаційного фонду, яки уже давно не оговорюється в бухгалтерських нормативних документах.

В інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено, що на рахунку 09 «Амортизація» ведуть облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. І необхідно вести аналітичний облік тільки за такими напрямками використання амортизації як:

- будівництво, придбання (виготовлення), поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Інструкція не вимагає деталізації нарахованої амортизації за кожним окремим інвентарним об'єктом. Також не потрібно розшифровувати її Приміток до річної фінансової звітності. Цілком достатньо скласти позабалансову проводку на загальну суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів. Наведемо приклад нарахування амортизації основних засобів за кожним напрямком їх використання з відображенням на позабалансовому рахунку. (Додаток Б)

На ПП «Полісан» не використовують позабалансовий рахунок для обліку нарахованої амортизації, а тому не здійснюється контроль за цільовим використання сум амортизаційних відрахувань. На даний період

часу ніяких регулюючих законів чи нормативних актів, які говорять про те, що підприємства повинні витратити частину прибутку на відновлення основних засобів ні в нашій країні, а ні в інших країнах не існує, а суми амортизаційних відрахувань є лише розрахунковими, тобто фіктивними.

Нарахована амортизація на підприємстві знаходить відображення при складанні фінансової, статистичної та податкової звітності.

Зокрема, при складанні декларації з податку на прибуток підприємства окремим рядком виділено суму амортизаційних відрахувань, яка зменшує скоригований валовий дохід. Розшифровка суми, яка міститься рядку 07 декларації відображена у додатку К1/1 декларації у таблиці 2. «Розрахунок амортизаційних відрахувань», де зазначена балансова вартість основних фондів по групам та сума амортизаційних відрахувань за розрахунковий квартал та звітний період наростаючим підсумком. Принцип наростаючого підсумку – один з основних принципів Закону про оподаткування прибутку підприємств – під час нарахування амортизації застосовується дещо інакше, ніж у разі виконання інших податкових розрахунків. Сума амортизаційних відрахувань обчислюється за кожний окремий розрахунковий квартал, що відповідає календарному кварталу. А сума амортизаційних відрахувань за звітний період (квартал, півріччя, три квартали, рік) визначається як сума амортизаційних відрахувань, обчислених за кожний розрахунковий квартал, що входить до складу звітного періоду. Отже, сума амортизаційних відрахувань розраховується за кожний квартал, але в декларації з податку на прибуток сума амортизації відображається наростаючим підсумком.

У фінансовій звітності суми амортизаційних відрахувань відображаються в балансі для коригування первісної вартості основних засобів та відображення їх достовірної оцінки.

Амортизація являє собою немонетарну (негрошову) статтю витрат, тобто відповідні витрати на створення основних засобів були вже понесені підприємством раніше на початку строку реалізації проекту. Амортизація

скорочує базу оподаткування податком на прибуток підприємства і даний факт впливає на потоки грошових коштів підприємства, але сама по собі амортизація не є грошовим потоком, саме тому при прогнозуванні потоку грошових коштів підприємства амортизація додається до чистого операційного прибутку після оподаткування. Цей аспект враховується при заповненні звіту Про рух грошових коштів.

Окрім того сума нарахованої амортизації відображається у звіті Про фінансові результати у другому розділі «Елементи операційних витрат».

У Примітках до річної фінансової звітності у розділі XII Використання амортизаційних відрахувань» рядок 1300 «Нараховано за звітний рік» пов'язаний з іншими розділами приміток . цей показник відповідає сумі нарахованої амортизації нематеріальних активів та основних засобів. Для заповнення даного розділу використовується інформація тільки за звітний рік. Оскільки у попередні роки капітальні інвестиції могли бути меншими ніж сума нарахованої за ці періоди амортизації, то використано за рік (рядок 1310) може бути більшою за суму нарахованої за звітний рік (рядок) 1300. Рядок 1310 включає дебетовий оборот рахунка 15 з урахуванням залишку рахунку 205 «Будівельні матеріали». При заповненні рядків, які стосуються використання амортизаційних відрахувань за основу треба брати 15 рахунок «Капітальні інвестиції».

Зазначимо, що вартість основних засобів та нематеріальних активів, унесених до статутного фонду підприємства його засновником, вартість безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів і сума переоцінки основних засобів до складу капітальних інвестицій не включається і на рахунку 15 не відображається.

Ми спостерігаємо, що за останні роки ПП «Полісан» не використовує нараховані суми амортизаційних відрахувань на оновлення фонду основних засобів.

До складу статистичної звітності, яку подає дане підприємство відноситься форма 11 – ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) за відповідний рік» в якому зазначається первісна (переоцінена) і залишкова вартість основних засобів, сума амортизації за рік, вартість основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію (знос).

Заповнення форми проводиться на підставі типових форм первинного обліку (інвентарних карток обліку руху основних засобів, актів приймання-передачі та актів списання основних засобів, інших первинних документів обліку основних засобів).

Отже, складаючи та подаючи звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) за відповідний рік, підприємство надає інформацію про наявність основних засобів, їх первісну, переоцінену вартість, суму нарахованої амортизації, наявність основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію, вартість введених у дію та ліквідованих основних засобів, а також деталізацію по групам основних засобів.

Отже, слід відмітити, що облік амортизації на даному підприємстві не досконалий та містить багато проблемних питань. Гостро стоїть питання щодо поєднання бухгалтерського та податкового обліку, також потребує удосконалення система документування. Ці та інші недоліки призводять до значного збільшення об'єму облікової роботи, а отже, збільшується ймовірність виникнення помилок при формуванні облікових даних та фінансових результатів.

З вищесказаного слід зробити висновок про необхідність удосконалення процесу організації ведення обліку амортизації основних засобів на досліджуваному підприємстві, що забезпечить уникнення багатьох помилок та зменшить обсяги роботи бухгалтера.

## РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

### 3.1 Шляхи вдосконалення методів нарахування амортизації

Дослідження бухгалтерських прийомів та методів нарахування амортизації, що застосовуються на ПП «Полісан», дозволили нам зробити висновок, що, в цілому, облік відповідає вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку. Разом з тим, нами виявлено ряд недоліків, що потребують змінити підходи до обліку окремих питань, які вирішуються бухгалтерією підприємства. У зв'язку з цим ми пропонуємо наступні шляхи вдосконалення організації бухгалтерського обліку.

Оскільки, на досліджуваному підприємстві нарахування амортизації на всі об'єкти основних засобів здійснюється за допомогою використання податкового методу, ми пропонуємо застосувати до деяких видів основних засобів інші методи нарахування амортизації, передбачені стандартом бухгалтерського обліку.

Метод нарахування амортизації повинен бути визначений для кожного об'єкта основних засобів з урахуванням очікуваного способу отримання економічної вигоди від його використання. Правильне визначення строку корисного використання об'єкта основних засобів та застосування вірно обраного методу нарахування амортизації дозволяє отримати суму амортизаційних відрахувань, яка відповідає реальному зменшенню вартості основних засобів.

Відомо, що вибір методу амортизації в бухгалтерському обліку повинен здійснюватися відповідно до специфіки діяльності підприємства від якої залежить очікуваний термін використання об'єкта підприємством, фізичний та моральний знос, відпрацювання строгу встановленого ресурсу, інші обмеження строку використання об'єкта та решта факторів.

Наприклад, для інформаційної, комп'ютерної та іншої техніки для якої моральний знос настає набагато швидше, аніж фізичний. У цьому випадку доцільним є застосування кумулятивного методу визначення амортизації, він є найпрогресивнішим з погляду методології бухгалтерського обліку.

Застосування прямолінійного методу є ефективним для підприємств на балансі яких знаходиться нерухоме майно (будинки, споруди, а також меблі тощо), вартість яких списується рівними частинами на вартість продукції (товарів, робіт, послуг) протягом усього терміну його корисної експлуатації. Цей метод амортизації застосовується щодо об'єктів, використання яких залежить переважно від терміну їх використання. А інтенсивність експлуатації основних засобів залишається незмінною.

Виробничий метод ми пропонуємо застосовувати для нарахування амортизації об'єктів основних засобів, технічний стан яких залежить від кількості виробленої продукції. Наприклад, його зручно застосовувати при визначенні амортизації обладнання, яке задіяне для виробництва безпосередньо лако – фарбової продукції, залежно від кількості виконаних операцій та іншого обладнання на підприємстві. Даний метод є дуже простим та раціональним, дозволяє амортизувати об'єкт основних засобів залежно не від терміну його використання, а від кількості виробленої продукції.

Також, паралельно з цими методами нарахування амортизації підприємство може використовувати метод прискореної амортизації, який приводить до зниження податку на прибуток у перші роки після введення основних засобів в експлуатацію і за рахунок цього забезпечує більш швидке повернення інвестицій, робить інвестиційні проекти ефективнішими та менш ризикованими для інвесторів, підвищує інвестиційні можливості підприємства. Такі методи, на нашу думку, доцільно застосовувати до нематеріальних активів, які використовуються на підприємстві та для яких характерний моральний знос. Відомо, що пільги від прискореної амортизації підприємство набуває тільки після

здійснення реальних інвестицій. Тому її використання краще стимулює інвестиції в оновлення виробництва порівняно із зниженням ставки податку на прибуток, перше й друге, за інших рівних умов, має наслідком збільшення обсягів валового самофінансування, яке включає в себе чистий прибуток та амортизаційні відрахування, отже, і зростання інвестиційних можливостей. Річ у тім, що додатково одержані кошти від зниження ставки податку на прибуток жодним чином не пов'язані з вартістю введених в експлуатацію засобів праці за звітний період. Додаткові ж амортизаційні відрахування у результаті застосування прискореної амортизації, а значить, і пільги з податку на прибуток безпосередньо залежить від вартості введених в експлуатацію основних засобів за звітний період, тобто від здійснених інвестицій. Чим більше інвестує підприємство у звітному періоді, тим більше пільг з податку на прибуток воно дістане. У цьому зв'язку податкова політика держави має розроблятися паралельно з амортизаційною політикою, щоб у кінцевому підсумку прийти до раціональної, зваженої податково-амортизаційної політики.

Однак на нинішньому етапі розвитку ринкових відносин в Україні підприємства не можуть собі дозволити використання прискорених методів нарахування амортизації оскільки в перші роки експлуатації основних засобів сума амортизаційних відрахувань складає значну величину, цим самим, збільшуючи в перші роки собівартість виготовленої продукції, оскільки сума амортизаційних відрахувань є складовою частиною формування собівартості, тобто елементом витрат. Враховуючи високу конкуренцію у виробництві, зокрема, лако – фарбових матеріалів підприємство не може дозволити використовувати прискорені методи амортизації, оскільки існує велика ймовірність втрати значної частини ринку збуту та зниження попиту на продукцію саме цього виробника, що в результаті призведе до заниження валового доходу та чистого прибутку підприємства, що є негативним явищем при нинішньому стрімкому зростанні цін на продукцію.

З метою уникнення даної проблеми необхідно переглянути амортизаційну політику на методологічному та законодавчому рівні шляхом прийняття відповідних нормативних актів, які регламентують порядок використання прискорених методів нарахування амортизації та сприяють економічному зростанню вітчизняних виробничих підприємств.

На наш погляд необхідно зробити амортизацію не видом витрат, а зменшенням податкових зобов'язань. Тобто на суму амортизаційних нарахувань зменшується сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету. Це надало б змогу встановити високі норми амортизації для всіх основних фондів не підвищуючи при цьому ціну товару. А встановлення високих норм амортизації призвело б до прискорення відшкодування витрат на придбання основних фондів, а значить підвищило б швидкість обертання грошей на підприємстві. Взагалі така система нарахування амортизації дозволила б зменшити вартість вітчизняних товарів, що значно підвищило б їх конкурентноздатність.

Періодично слід також переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі, якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації.

Наприклад, якщо службовий автомобіль керівника підприємства тепер використовується для доставки замовлень клієнтів, може бути доцільним змінити метод його прямолінійної амортизації на метод нарахування амортизації залежно від пробігу автомобіля.

Однак дані пропозиції можна втілити на практиці лише за умови введення змін в нормативні акти, які регулюють порядок нарахування амортизації і дозволять використовувати бухгалтерські методи амортизації при визначенні бази оподаткування податком на прибуток підприємств, оскільки ведення паралельно податкового та бухгалтерського методів нарахування амортизації призводить до значного збільшення обсягу робіт



бухгалтера, виникнення помилок і як наслідок – накладення штрафних санкцій при перевірці податковими органами.

Після проведення реформи амортизаційної політики в 1997 році між податковим та бухгалтерським обліком виникли істотні розбіжності у методах нарахування амортизації. Водночас, порівнюючи динаміку зміни ступеня зношування основних фондів до та після запровадження нового амортизаційного механізму, можемо говорити про послаблення амортизації як джерела інвестицій.

На практиці розмежування на податкову та економічну амортизацію при застосуванні різних методів нарахування амортизації призводить до викривлення відтворювального процесу в економіці.

Як правило, економічна амортизація є більшою за податкову. Тому за статистичними даними, підприємства значну частину економічної амортизації спрямовують на сплату податку на прибуток. Тобто підприємства зобов'язані включати до бази оподаткування податком на прибуток різницю між економічною та податковою амортизацією і сплатити з неї до бюджету близько 2 млрд. грн. щороку [59].

Досвід розвинених країн свідчить також, що сьогодні амортизаційна політика дедалі більше перетворюється на знаряддя формування та підтримання попиту на основні засоби. Інструментами регулювання попиту є норми амортизації. Встановлюючи найвищі норми амортизації на ті чи ті види основних засобів, уряд дає сигнал проте, що витрати, які спрямовуються на придбання основних засобів із найвищими нормами амортизації, відшкодовуються підприємству швидше, ніж витрати на придбання основних засобів з меншими нормами амортизації. Внаслідок такої корекції відбуваються зміни у структурі попиту на основні засоби, що, у свою чергу, призводить до збільшення виробництва та імпорту основних фондів, на які підвищено норми амортизації, та скорочення виробництва основних фондів, норми амортизації на які знижено.

Наприклад, виділення в окрему групу транспортних засобів, меблів, комп'ютерної та побутової техніки з встановленням на них найвищих норм амортизації мало на меті стимулювання попиту на ці товари та створення умов для освоєння та розвитку їх виробництва в Україні.

Це призвело до того, що для підприємств стало економічно вигідним придбання дорогих марок автомобілів, оскільки чим дорожчий автомобіль, тим на більшу величину підприємство зменшить прибуток до оподаткування. В результаті, виникло таке явище, як зростання імпорту дорогих авто в Україну з метою мінімізації податкових зобов'язань з податку на прибуток. Іншими словами, стимулювання попиту на автомобілі через амортизаційний механізм в умовах нерозвиненості вітчизняного виробництва посилило залежність від імпорту, зменшення доходів бюджету та витоку значних сум валюти за кордон. Подібні процеси спостерігаються і на ринках інших основних засобів.

Для подолання наявних негативних тенденцій у амортизаційній політиці доцільно переглянути підходи до формування груп основних фондів та встановлення для них норм амортизації. Враховуючи досвід розвинених країн, пріоритет у нарахуванні амортизації для цілей оподаткування має бути віддано сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергозберігаюче устаткування, системи очищення та захисту навколишнього середовища тощо.

В окрему групу основних засобів слід також виділити устаткування, яке використовується у біотехнологіях. Річна норма амортизації на основні фонди цієї групи має бути встановлена на рівні 50 %. Встановлення такої норми амортизації дасть поштовх для впровадження біотехнологій у виробництво, що, у свою чергу, стимулюватиме розвиток наукових досліджень та попит на результати цих досліджень з боку виробництва.

Зважаючи на високий ступінь зношеності основних засобів у сільському господарстві, вкрай низьку механізацію та автоматизацію праці

у сільськогосподарському виробництві, доцільно також виділити в окрему групу для цілей оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації на рівні не нижчому, ніж для комп'ютерної техніки.

Водночас норми амортизації на автомобілі мають бути знижені, оскільки через високі амортизаційні нарахування стимулюється придбання та постійне оновлення дорогих марок автомобілів. У зв'язку з цим норми амортизації на автомобілі пропонується встановити на рівні звичайних засобів виробництва, віднесених до третьої групи основних фондів.

З метою заохочення підприємців до збільшення інвестування у наукові дослідження та розробки доцільно встановити норми амортизації нематеріальних активів, що містять результати досліджень, на рівні, не нижчому за рівень норм амортизації, встановлених для комп'ютерної техніки, передбачити можливість нарахування прискореної амортизації.

Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліками доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

Отже, можна сказати, що використання різних методів нарахування амортизації на різні об'єкти основних засобів залежно від способу отримання економічних вигід, терміну та специфіки використання надасть підприємству отримати значні економічні вигоди та зменшить проблему оновлення парку обладнання, виходячи з потреб підприємства. Однак дані пропозиції можуть стати реальністю лише у випадку внесення змін на законодавчому рівні. Державна амортизаційна політика повинна стимулювати розвиток виробництва та покращувати фінансовий стан підприємств та економіки в цілому.

### 3.2 Шляхи вдосконалення обліку нарахованої амортизації (зносу) основних засобів

Принципові відмінності в бухгалтерському і податковому обліку в цілому значно ускладнюють роботу даного підприємства та підприємств усіх галузей національної економіки України. Виходячи з цього, проблема поєднання бухгалтерського то податкового обліку є досить актуальною у наш час. При цьому бухгалтерський облік має бути покладений в основу такого поєднання.

У світовій практиці існує два найбільш розповсюджених способи використання даних бухгалтерського обліку в податковому обліку:

- 1) оподатковуваний прибуток визначається на основі даних бухгалтерського обліку;
- 2) фінансовий прибуток коригується згідно з податковим законодавством і визначається прибуток для оподаткування.

Як бачимо, обидва способи передбачають покладення в основу даних бухгалтерського обліку.

Для України, у зв'язку з переходом на національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку найбільш прийнятним є другий спосіб. Він передбачає формування бази для оподаткування шляхом коригування фінансового прибутку на суму доходів та витрат, які з метою оподаткування віднімаються чи додаються до даних фінансової звітності.

Слід відмітити, що повністю поєднати бухгалтерський та податковий облік взагалі неможливо, оскільки вони організовуються з різною метою. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора. Податковий облік виконує фіскальні та регулюючі функції в інтересах держави. Тому певні розбіжності між цими видами обліку будуть існувати завжди.

Згідно з п. 2 ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом

обліку, який має вести кожне підприємство. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, де використовується грошовий вимірник, базується на даних бухгалтерського обліку. Тому, незалежно від призначення двох видів обліку – податкового і бухгалтерського, завжди існує необхідність зіставлення їх показників та виявлення причин суттєвих розбіжностей між ними. Це вимагає спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом для підвищення контролю господарських операцій та попередження ухилення від сплати податків.

Як уже зазначалося, що система подвійного обліку основних засобів досить обтяжлива для підприємств. Тому в даний момент головною задачею, на наш погляд, є пошук можливих напрямів гармонізації бухгалтерського і податкового обліку основних засобів на рівні підприємства, тобто виходячи з діючого порядку бухгалтерського і податкового обліку основних засобів. Для вирішення поставленої задачі слід добре знати зміст бухгалтерського і податкового обліку основних засобів та їх принципові відмінності. Це перш за все відсутність пооб'єктного обліку основних фондів груп 2, 3 і 4, розбіжності, пов'язані з початком нарахування амортизації, відмінності порядку відображення вибуття та проведення переоцінки основних засобів, різна методика обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів і т.д.

Враховуючи практичний досвід підприємств, можна з упевненістю сказати, що саме ці відмінності стали підґрунтям невдалої спроби на законодавчому рівні поєднати методика нарахування амортизації основних засобів бухгалтерського та податкового обліку. Мається на увазі можливість нарахування амортизації в бухгалтерському обліку методом, передбаченим Законом про податок на прибуток.

Використання в бухгалтерському обліку податкових норм і методів нарахування амортизації призводить до розбіжності даних бухгалтерського та податкового обліку основних засобів та збільшує обсяг облікової роботи.

Такий висновок можна зробити виходячи зі змісту основних вимог бухгалтерського та податкового обліку, а також з досвіду підприємств, які спробували таким чином поєднати ці види обліку.

Слід також відмітити, що П(С)БО 7 суттєво обмежує можливість використання податкових норм нарахування амортизації. Це видно зі змісту пунктів 24 і 28 цього положення. В п. 24 П(С)БО 7 зазначено, що при визначення строку корисного використання слід враховувати:

- умови та інтенсивність експлуатації об'єкта;
- моральний та фізичний знос;
- правові та інші обмеження терміну корисного використання основних засобів.

Також у даному положенні зазначено, що метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахування очікуваного способу отримання економічних вигод від використання основних засобів. Зміст наведених пунктів фактично дає можливість використовувати податкові норми та методи нарахування амортизації лише до окремих об'єктів чи груп основних засобів.

На наш погляд, найбільш раціональним методом поєднання бухгалтерського та податкового обліку основних засобів є використання інформації бухгалтерського обліку як основи для визначення балансової вартості об'єктів основних засобів у податковому обліку, тобто пропонуємо використовувати окремі готові масиви інформації про основні засоби бухгалтерського обліку з наступним їх коригуванням відповідно до вимог податкового обліку. Відмітимо, що використання такого методу не вступає в протиріччя з діючим податковим законодавством, оскільки воно не вимагає від підприємства ведення окремих реєстрів податкового обліку амортизації. Підприємствам не заборонено самостійно обирати спосіб формування балансової вартості основних засобів і обліку податкової амортизації.

В якості прикладу розглянемо, як можна отримати із бухгалтерського обліку інформацію стосовно суми витрат на придбання основних засобів, які збільшують балансову вартість груп основних фондів в податковому обліку. Для цього пропонуємо на основі актів прийому – передачі основних засобів (типова форма № ОЗ -1) скласти накопичувальну відомість обліку надходження основних засобів (додаток К), яка поєднує в собі інформацію, необхідну одночасно для бухгалтерського і податкового обліку. (Додаток Г)

Як відомо, за допомогою акту прийому – передачі основних засобів (типова форма № ОЗ-1) оформляють введення об'єктів в експлуатацію з відображенням їх первісної вартості по дебету рахунка 10 «Основні засоби». Момент введення об'єкта основних засобів в експлуатацію є основою для нарахування амортизації:

- в бухгалтерському обліку – з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;

- в податковому обліку – з кварталу, наступного за кварталом, в якому об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію.

Таким чином, інформація, яку пропонуємо накопичувати в запропонованій нами відомості, є корисною та необхідною для нарахування амортизації об'єктів основних засобів як в бухгалтерському, так і в податковому обліку. Відомість умовно складається з двох частин, де відображена інформація про стан об'єкта в бухгалтерському та податковому обліку.

Для бухгалтерського обліку форма відомості корисна тим, що допомагає вирішити проблему невідповідності типових форм № ОЗ-1 (акт прийому – передачі основних засобів) та № ОЗ-6 (інвентарна картка обліку основних засобів) вимогам П(С)БО 7. до відомості були внесені окремі показники, які не реєструються у вказаних типових формах. Такими показниками є: призначення об'єкту (виробниче чи не виробниче); джерело надходження; строк корисного використання; метод нарахування

амортизації; ліквідаційна вартість; сума непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням об'єкта.

В податковому обліку запропонована форма відомості дає можливість визначити, чи підлягає придбаний об'єкт основних засобів амортизації відповідно до вимог Закону про податок на прибуток. Для цього використовується інформація, отримана із бухгалтерського обліку, але скоригована у відповідності з правилами податкового обліку основних засобів. В цій частині відомості наведена інформація стосовно належності об'єкта до однієї з чотирьох груп, на які поділені основні фонди згідно з положеннями Закону про прибуток, чи до невиробничих, чи до безкоштовно отриманих. У відповідності з такими даними, можна прийняти рішення щодо нарахування амортизації на об'єкт у податковому обліку.

Розглянутий нами спосіб використання інформації бухгалтерського обліку основних засобів для формування показників у податковому обліку дає можливість частково скоротити об'єм облікових робіт на рівні підприємства, а також порівняти інформацію обох видів обліку з метою виявлення можливих помилок в облікових даних по надходженню основних засобів.

У разі зміни методів нарахування амортизації та використання при цьому бухгалтерських методів, ми пропонуємо запровадити типові форми розрахунків амортизації в бухгалтерському обліку з метою спрощення роботи бухгалтерів, які зможуть переглянути порядок розрахунку амортизаційних відрахувань та за необхідності – виправити помилки та внести відповідні корективи, чого не можна зробити при існуючій методиці розрахунку.

Нами запропоновані три типові форми розрахунку, які поділяють залежно від методу (групи однорідних методів) нарахування амортизації, а не від виду підприємств чи основних засобів. (Додаток Д) Розподіл форм розрахунків амортизації за видами підприємств не має сенсу, оскільки дія



П(С)БО 7 поширюється на всі підприємства та організації України, крім бюджетних установ.

Отже, запропоновано три форми розрахунку амортизації основних засобів для :

- Прямолінійного методу;
- Виробничого методу;
- Групи методів прискореної амортизації (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного).

Розроблені форми розрахунків, завдяки розподілу за принципово різними методами амортизації, дають змогу згрупувати в кожній з них тільки ті показники, які необхідні для нарахування амортизації за тим чи іншим методом. [Додаток А]

Окрім введення форм, які використовуються для ефективного розрахунку сум амортизаційних відрахувань на практиці існує проблема, яка має важливе наукове й практичне значення – є обґрунтування сутності амортизації основних засобів.

Незважаючи на те, що П(С)БО 7 визначає знос як суму амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання і ототожнюється з поняттям амортизації, це цілком не порівнювані категорії. Знос – це фізичний і моральний процес зношування, втрата основними засобами їхньої вартості, амортизація – процес нагромадження фінансових засобів, який залежить від цілей фінансової політики. Постає питання: як правильно розглядати амортизацію – як резерв для оновлення основних засобів чи регулятив, який використовується для коригування залишкової вартості основних засобів.

Ми вважаємо, що знос основних засобів – це регулятив, конртактив, якому в активі вже нічого не протистоїть, тобто – це витрати підприємства, які виникли в результаті реальної втрати об'єктами основних засобів своїх

фізичних властивостей, амортизація – це резерв, створений для заміни зношених об'єктів.

Сума амортизаційних відрахувань не може реально відобразити стан чи ступінь зношування основних засобів, а тому відображення в балансі залишкової вартості ОЗ є формальною розрахунковою величиною, яка не відображає фактичну вартість наявних на балансі основних засобів.

Залишкова вартість токарних станків, які працюють в одну та дві зміни відповідно буде однаковою, оскільки амортизація нараховується одночасно, проте ступінь зношування буде значно відрізнятись, іншим прикладом є старі антикварні меблі, вартість яких перевищує ціну сучасних, проте балансова їх вартість є мізерною за рахунок нарахованої амортизації, окрім того, навмисне приховування частини доходів від оподаткування, ігнорування підприємствами реальної оцінки майна впливають на викривлення вартості основних засобів. Отже, різниця між сальдо рахунків «Основні засоби» та «Знос основних засобів», яка відображає залишкову вартість є суто розрахунковою величиною, яка не має нічого спільного з реальною вартістю майна підприємства.

Проте, в теорії бухгалтерського обліку та за існуючим планом рахунків, знос і амортизація є тотожними поняттями і обліковуються на одному рахунку.

З традиційної точки зору вважається, що рахунок зносу основних засобів, будучи контрактивним рахунком, регулює первісну вартість основних засобів. Однак, насправді, цей рахунок показує не величину фізичного й морального зносу, а величину нарахованої амортизації і, відповідно, він виступає не як контраktiv до рахунку «Основні засоби», а як доповнюючий до рахунку власного капіталу.

Наступною, більш практичною проблемою є нецільове використання сум амортизаційних відрахувань.

Незважаючи на стрімке зростання інвестицій в основний капітал, в Україні упродовж останніх років спостерігається тенденція до збільшення

ступеня зношування основних засобів. Головна причина, на нашу думку, полягає у неефективній амортизаційній політиці, яка не створює мотивації до швидкого оновлення основних засобів та утворення необхідних для відтворення основних засобів фінансових ресурсів.

При цьому, ніяких регулюючих законів чи нормативних актів, які говорять про те, що підприємства повинні витратити частину прибутку на відновлення основних засобів ні в нашій країні, а ні в інших країнах не існує, а суми амортизаційних відрахувань є лише розрахунковими, тобто фіктивними.

Існують певні проблеми при складанні звітності підприємства, які полягають у гармонізації даних бухгалтерського обліку та показників, які відображаються у формах звітності.

Існує два проблемних питання: оцінка майна підприємства за даними бухгалтерського обліку не відповідає його фактичному стану; навмисне приховування частини доходів від оподаткування впливає на достовірність оприлюднених економічних показників у формах звітності. Ігнорування підприємствами реальної оцінки майна спотворює аналітичні дослідження щодо показників національного багатства, валового внутрішнього продукту, фондівддачі, виробничої собівартості, платоспроможності, фінансових результатів. Окрім того достовірність окремих показників статистичної звітності не може бути забезпечена обліковою політикою підприємства. Наприклад, державна статистична звітність форми № 11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (зносу)” передбачає одержання від підприємства інформаційних ресурсів, які вони не зобов’язані і не мають змоги методологічно формувати (наявність та рух основних засобів та їх амортизація за видами економічної діяльності) [9].

Проблеми виникають також при складанні «Звіту про рух грошових коштів», в якому відбувається коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування. Суть в тому, що прибуток

формується на основі реалізованої продукції, а амортизація – на основі виробленої продукції. Тому виникають парадокси: оскільки вироблена продукція – на реалізована, прибутку немає, як і відповідних коштів на рахунку підприємства в банку. При цьому, ще не відомо, чи не буде результатом реалізації збиток. Навіть, якщо продукція буде в майбутньому реалізована, а збиток і знос будуть сумарно рівними, то амортизація не може виступати як джерело простого відтворення. При цьому, сума збитку за статтею «Звіту про рух грошових коштів» навіть перевищує показник статті амортизація основних засобів. При коригуванні першої на показник другої за статтею «Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах» виходить від’ємний результат. Ця проблема впливає в результаті неправильного розуміння сутності амортизації основних засобів та зносу.

Таким чином, спрощення обліку основних засобів, на нашу думку, можливо лише за умов прийняття на законодавчому рівні даних бухгалтерського обліку за основу при формуванні показників податкового обліку.

Правильний порядок нарахування та обліку амортизації основних засобів та його відповідність діючому законодавству України відіграє важливу роль в економічному розвитку підприємства та запобігає уникненню проблем з боку податкових органів.

Внутрішній контроль на досліджуваному підприємстві налагоджений належним чином і представлений у вигляді внутрішнього аудитора, який виконує контролюючу та консультативну функцію на підприємстві, щокварталу проводиться інвентаризація матеріальних цінностей, яка відповідає вимогам інструкції №69 щодо проведення інвентаризації. Однак, ми пропонуємо для уникнення помилок та виникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів проводити незалежну зовнішню аудиторську перевірку фінансового стану підприємства.

Викладене дає підстави зробити висновок, що реформування державної амортизаційної політики в Україні відбувається методом проб та помилок, без достатнього теоретичного обґрунтування і врахування особливостей реальної економічної ситуації. Удосконалення потребує не лише внутрішній порядок організації нарахування амортизації, але й нормативні акти, які регламентують фіскальну й економічну системи амортизації. Причому удосконалення має бути спрямоване на підвищення їхньої ефективності та узгодженості, на усунення необґрунтованих відмінностей у відшкодуванні затрат на часткове відтворення основних засобів.

Іншими словами, правова система повинна забезпечити не декларування амортизаційної політики держави, а реальні можливості для розвитку підприємницької діяльності, у тому числі шляхом обдуманого податкової політики, направленої на стимулювання інвестиційної діяльності.

## ВИСНОВКИ

В сучасних умовах стрімкого розвитку ринкової економіки та переходу України на європейські стандарти виникає необхідність залучення значних обсягів інвестицій, відтворення основних засобів, покращення виробничого потенціалу, використання наукоємних технологій, нематеріальних активів, біотехнологій та підвищення рівня продуктивності праці. Однією із складових інвестиційної політики держави є амортизаційна політика. Амортизаційні відрахування нині являються важливим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладів.

Незважаючи на стрімке зростання інвестицій в основний капітал, в Україні упродовж останніх років спостерігається тенденція до збільшення ступеня зношування основних засобів. Цих ресурсів не достатньо для інтенсивного оновлення основних засобів промислових підприємств.

Для того, щоб підприємства мали можливість здійснювати за рахунок власних коштів модернізацію та оновлення виробничих фондів такі джерела повинні носити більш стабільний характер аніж прибуток, оскільки в такому випадку важко забезпечити безперервність процесу відтворення виробничих фондів. З метою зниження залежності від зовнішніх джерел фінансування необхідно активізувати внутрішні фактори економічного розвитку підприємств. І в рамках вирішення даної проблеми необхідно звернути особливу увагу на вагомість амортизаційних відрахувань та ефективного їх використання при формуванні інвестиційних ресурсів.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є приватне підприємство «Полісан», яке знаходиться в місті Суми.

В результаті проведеного аналізу економічного стану ПП «Полісан», а також організації обліку амортизації на підприємстві можна зробити такі висновки:

1. Предметом діяльності підприємства є розроблення, виробництво, виготовлення, зберігання лако – фарбових матеріалів, виробництво пестицидів та агрохімікатів. Оптова та роздрібна торгівля продукцією власного виробництва.

2. Економічний стан підприємства є незадовільним. Не зважаючи на забезпеченість власними оборотними коштами, добрі показники ліквідності, майнового стану, ділової активності підприємство є неплатоспроможним та нерентабельним, оскільки на протязі двох останніх років отримує збиток від діяльності та не забезпечене власним капіталом.

3. Коефіцієнт зносу основних засобів збільшився на 70% порівняно з минулими роками, тобто, має місце інтенсивне зношування основних засобів, фондovіддача збільшилася на 60%, коефіцієнт оновлення збільшується, що говорить про те, що підприємство оновлює парк виробничого обладнання.

4. На підприємстві бухгалтерський облік організований за автоматизованою формою з використанням продукту «1С: Бухгалтерія». Усі первинні, зведені документи та реєстри бухгалтерського обліку розроблені відповідно до специфіки діяльності даного підприємства, заповнюються та розраховуються з використанням комп'ютерної техніки.

5. Нарахування амортизації на об'єкти основних засобів здійснюється за допомогою податкового методу , амортизація нематеріальних активів здійснюється з використанням прямолінійного методу.

6. На досліджуваному підприємстві розрахунок амортизації здійснюється автоматично програмою у відомості нарахованої амортизації за відповідний місяць на основі занесених до первинних документів даних. Усі дані щодо нарахування амортизації містяться у відомості та відсутні форми розрахунку амортизації основних засобів.

7. Незалежний аудит з метою покращення діяльності підприємства та усунення виявлених недоліків та помилок не проводиться.

Для ефективної організації обліку та нарахування амортизації основних засобів на ПП «Полісан» ми пропонуємо:

1. Ми пропонуємо застосовувати бухгалтерські методи нарахування амортизації до об'єктів основних засобів залежно від їх виду та призначення, що дасть змогу покращити ефективність їх використання та відновлення, а також підвищити інвестиційну привабливість підприємства.

2. На наш погляд, необхідно зробити амортизацію не видом витрат, а зменшенням податкових зобов'язань. Тобто на суму амортизаційних нарахувань зменшується сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету. Така система нарахування амортизації дозволила б зменшити вартість вітчизняних товарів, що значно підвищило б їх конкурентноздатність.

3. Періодично слід переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі, якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації.

4. Доцільно переглянути підходи до формування груп основних фондів. В окрему групу основних фондів слід також виділити устаткування, яке використовується у біотехнологіях. Річна норма амортизації на основні фонди цієї групи має бути встановлена на рівні 50 %. Доцільно також виділити в окрему групу для цілей оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації на рівні не нижчому, ніж для комп'ютерної техніки. Доцільно встановити норми амортизації нематеріальних активів, що містять результати досліджень, на рівні, не нижчому за рівень норм амортизації, встановлених для комп'ютерної техніки, передбачити можливість нарахування прискореної амортизації. Знизити норми амортизаційних відрахувань на автомобілі з метою зниження попиту на імпорт дорогих авто та уникнення відтоку значних розмірів капіталу за кордон.



5. Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліками доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

6. На наш погляд, найбільш раціональним методом поєднання бухгалтерського та податкового обліку основних засобів є використання інформації бухгалтерського обліку як основи для визначення балансової вартості об'єктів основних засобів у податковому обліку, тобто пропонуємо використовувати окремі готові масиви інформації про основні засоби бухгалтерського обліку з наступним їх коригуванням відповідно до вимог податкового обліку.

7. Ми пропонуємо провести розмежування між поняттям «амортизації» та «зносу» та довести, що амортизація – резерв, створений для заміни зношених об'єктів, а знос основних засобів – це регулятив, контрактив, якому в активі вже нічого не протистоїть, тобто – це витрати підприємства, які виникли в результаті реальної втрати об'єктами основних засобів своїх фізичних властивостей. Ми пропонуємо застосовувати рахунок зносу не як контрактив до рахунку «Основні засоби», а як доповнюючий до рахунку власного капіталу.

8. Пропонуємо у зв'язку з проблемою нецільового використання сум нарахованої амортизації на законодавчому рівні запровадити документ, який би регулював конкретні цілі витрачання сум амортизації та штрафні санкції за порушення даного нормативного документу.

9. На нашу думку, необхідно уникати недостовірної та формальної оцінки основних засобів, навмисного приховування сум доходів, що суттєво впливає на формування показників податкової, статистичної та фінансової звітності.

10. З метою уникнення помилок та виникнення штрафних санкцій з боку контролюючих органів проводити незалежну зовнішню аудиторську перевірку фінансового стану підприємства.

З метою полегшення нарахування та обліку амортизації основних засобів, ми пропонуємо запровадити такі первинні документи:

1. Пропонуємо на основі актів прийому – передачі основних засобів (типова форма № ОЗ -1) скласти накопичувальну відомість обліку надходження основних засобів (додаток К), яка поєднує в собі інформацію, необхідну одночасно для бухгалтерського і податкового обліку. Відомість умовно складається з двох частин, де відображена інформація про стан об'єкта в бухгалтерському та податковому обліку. Розглянутий нами спосіб використання інформації бухгалтерського обліку основних засобів для формування показників у податковому обліку дає можливість частково скоротити об'єм облікових робіт на рівні підприємства, а також порівняти інформацію обох видів обліку з метою виявлення можливих помилок в облікових даних по надходженню основних засобів.

2.Пропонуємо запровадити типові форми розрахунків амортизації в бухгалтерському обліку для прямолінійного, виробничого та групи методів прискореної амортизації з метою спрощення роботи бухгалтерів, які зможуть переглянути порядок розрахунку амортизаційних відрахувань та за необхідності – виправити помилки та внести відповідні корективи, чого не можна зробити при існуючій методиці розрахунку. Розроблені форми розрахунків, завдяки розподілу за принципово різними методами амортизації, дають змогу згрупувати в кожній з них тільки ті показники, які необхідні для нарахування амортизації за тим чи іншим методом.

Таким чином, сучасні норми податкової амортизації, які використовується переважною більшістю підприємств України значно обмежує інвестиційні можливості підприємств. Отже, на нашу думку, удосконалення амортизаційної політики та уникнення проблем, пов'язаних

з нарахуванням та обліком амортизації на практиці можливе лише у випадку внесення змін на законодавчому рівні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Баланс»: П(С)БО 2, затверджено наказом МФУ від 31.12.99 № 318, із змінами і доповненнями.
2. «Витрати» П(С)БО 16, затверджено наказом МФУ від 31.12.99 № 318, із змінами і доповненнями.
3. «Загальні вимоги до фінансової звітності» П(С)БО 1, затверджені наказом МФУ №87 від 31.03.99.
4. «Звіт про рух грошових коштів»: П(С)БО 2, затверджено наказом МФУ від 31.12.99 № 318, із змінами і доповненнями.
5. «Звіт про фінансові результати»: П(С)БО 3, затверджено наказом МФУ від 31.12.99 № 318, із змінами і доповненнями.
6. «Нематеріальні активи»: П(С)БО 8, затверджено наказом МФУ від 18.10.99, із змінами і доповненнями.
7. «Оренда»: П(С)БО 14, затверджено наказом МФУ від 31.12.99 № 318, із змінами і доповненнями.
8. «Основні засоби»: П(С)БО 7, затверджено наказом МФУ від 27.04.2000 № 92, із змінами і доповненнями.
9. Актуальні питання теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік. – 2005. -№3.
10. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - №2.
11. Башинський О. Розрахунок амортизації основних засобів та інших необоротних активів // Все про бухгалтерський облік. – 2008. - №35.

12. Белоусов. А. Пути гармонизации бухгалтерського и налогового учета основных средств // Бухгалтерський учет и аудит.-2005.-№11.-с.11-16.
13. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 591 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів./ за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця.-5-е вид.,доп. і перероб.- Житомир: ПП «Рута», 2003.-726 с.
15. Ващук С. Ведемо позабалансовий облік амортизації // Все про бухгалтерський облік. – 2007. - №31.
16. Голов С. Дискуссионные аспекты амортизации// Бухгалтерский учет и аудит.-2005.-№5.-с.3-8.
17. Голов С. Концепции амортизации и их влияние на учет и управление в современных условиях// Бухгалтерский учет и аудит – 2004. - №8. – с. 9 – 15.
18. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №8.
19. Голов С.С., Костюченко В.М. Фінансовий облік. - К.:Лібра. - 2005 - 976 с.
20. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. – Суми: ВТД «Університетська книга». – 2006 – 255с.
21. Городянская Л. Налоговый и бухгалтерский учет амортизации на предприятии // Бухгалтерский учет и аудит.- 2003.- №2.
22. Городянська Л. Облік операцій з основними фондами: норми податкової амортизації // Все про бухгалтерський облік. – 2005. - №43.

23. Городянська Л.В. Особливості нарахування і використання амортизації в обліково-аналітичній та податковій системах// Актуальні проблеми економіки. – 2006. - №2.
24. Городянська Л.В. Удосконалення методик обліку амортизації основних засобів – складова процесу входження України у міжнародне співтовариство //Економіка України.- 2005.-№5.-с.87-93.
25. Громов В. Бухгалтерська амортизація основних засобів: обираємо метод та обліковуємо // Все про бухгалтерський облік. – 2006. - №31.
26. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. – К.: Знання. - 2004;
27. Дутчак Л. Методологія обліку амортизації основних засобів і її вплив на оподаткування прибутку // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - №9.
28. Житный П. Концепция формирования амортизационной политики в условиях рыночной экономики // Бухгалтерский учет и аудит.- 2004.-№3.- с.13-17.
29. Загальні питання обліку основних засобів // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. - №2.
30. Задорожный З. Проблемы учета основных средств и капитальных инвестиций // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - №7.
31. Зубриць І. Актуально про податкову амортизацію // Дебет – кредит. – 2008. - №18.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1.

33. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затверджена наказом Мінфіну від 11 серпня 1994 р. № 69;
34. Кім Г. Кім С.Г. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник. – Київ. Центр навчальної літератури.
35. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський одлік: первинні документи та їх заповнення: навчальний посібник.-К.: Центр навчальної літератури,2004.-440с.
36. Костюк Д. Амортизація-2004.// Податки та бухгалтерський одлік.-2004.-№32.-с.39-43.
37. Ластовецкий В. Бухгалтерский и налоговый учет основних средств: как объединить // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - №7.
38. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // Фінанси України. – 2006. -№7.
39. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: В 2-х част. / Перекл. з англ.. За ред.. С.Ф. Голова / К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1232 с.
40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФ України від 30.09.03 р. № 561.
41. Наказ міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 от 29.12.95.
42. Нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань за 2005 рік.
43. Норми податкової амортизації // Все про бухгалтерський облік.-2005.-№43.-с.22-31.

44. Орлов П., Орлов С. Про використання в Україні різних систем амортизації // Формування ринкових відносин в Україні.-2003.-№12.-с.38-44.
45. Основні засоби // Баланс – бібліотека. – 2007. - №11.
46. Основні засоби // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2006. - №31.
47. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів// Актуальні проблеми економіки. – 2007. - №5.
48. Петрикова Є.М. Роль амортизационной політики підприємства як інструмента стимулювання інвестицій в оновлення основних фондів // Финансы и кредит. – 2007. - №34.
49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджена наказом Мінфіна України від 19.04.2001 № 186 // Консультант бухгалтера. – Харків. – 2001. – № 21.
50. Податки та бух облік.//Спецвипуск.-2004.-№4.
51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-14 // ВВР. – 1999. – № 40.
52. Про головні напрями регулювання амортизаційної політики //Фінанси України. – 2006. - №9.
53. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 283 від 22.05.1997, із змінами та доповненнями.
54. Прядок складання декларації з податку на прибуток підприємства, затверджений наказом ДПАУ від 29.03.2003 р. № 143.



55. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. Посібник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2003.- 223с.
56. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник – Київ: КНЕУ. – 2005.
57. Сжинец С., Организация учета амортизации основных фондов на предприятии // Бухгалтерский учет и аудит.-2004.- №5.
58. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
59. Статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат, 2006.
60. Хомин П. Я., Пиріг І.М. Амортизація :економічний зміст та методика відображення // Фінанси України. – 2007. - №6.
61. Цокол С. Амортизація в бухгалтерському обліку. // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. - №2.
62. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №8.
63. Шершун І. Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів // Все про бухгалтерський облік. – 2008. - №35.
64. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №11.
65. Що змінилося у нормах амортизації у 2005 році.// Все про бухгалтерський облік.-2005.-№56.-с. 3-6.

