

Г. С. Майдуда,  
аспірант, Житомирський національний агроекологічний університет

# РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ФОРМУВАННІ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ ЯК ДЖЕРЕЛА ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

A. Mayduda,  
PhD student, Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr

## ROLE OF ACCOUNTING POLICY FORMATION AS A SOURCE DEPRECIATION REPRODUCTION OF FIXED ASSETS

*У статті узагальнено теоретико-методологічні підходи до визначення ролі облікової політики у формуванні амортизаційних відрахувань як джерел відтворення основних засобів. З метою підвищення оперативності прийняття рішень проаналізовано стан і проблеми вибору методу нарахування амортизації, з метою розробки етапів формування облікової політики для цілей відтворення виробничої потужності сільськогосподарського підприємства. Облікова політика має велике значення як для всіх видів підприємницької діяльності, так і для усіх галузей та підгалузей господарювання і скрізь вона має свої особливості. Проте її вихідні положення є єдиними для всіх — отримання оптимізованої у довгостроковому плані норми прибутку. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Управління наявністю та використанням основних засобів вимагають від сільськогосподарських підприємств налагодженої побудови та організації обліку, контролю та аудиту. Проте в практиці бухгалтерського обліку основних засобів можуть виникати проблемні питання у зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах, якими регламентується облік, передбачена варіантність виконання окремих облікових процесів.*

*This article summarizes the theoretical and methodological approaches to defining the role of accounting policies in the formation of depreciation as the source of assets. To improve the efficiency of decision-making and analyzes the problem of choosing the method of depreciation to develop stages of formation of accounting policies for the purpose of reproduction agricultural production capacity of the company. The accounting policies is important for all types of business, and for all sectors and sub-sectors of economic and everywhere it has its own characteristics. However, its initial position is the same for all — get optimized in the long term rate of return. From ably formed accounting policies depends largely on the effectiveness of economic management of the enterprise and its development strategy for the long term. Availability and management of fixed assets require farm-established structure and organization of accounting, control and audit. However, in practice, accounting of fixed assets may have problems in that in legal documents regulating the accounting prescribed variants perform certain accounting processes.*

**Ключові слова:** облікова політика, основні засоби, відтворення основних засобів, амортизаційні відрахування, метод нарахування амортизації, елементи облікової політики.

**Key words:** accounting policies, fixed assets, reproduction of fixed assets, depreciation, amortization methods, emelenty accounting policies.

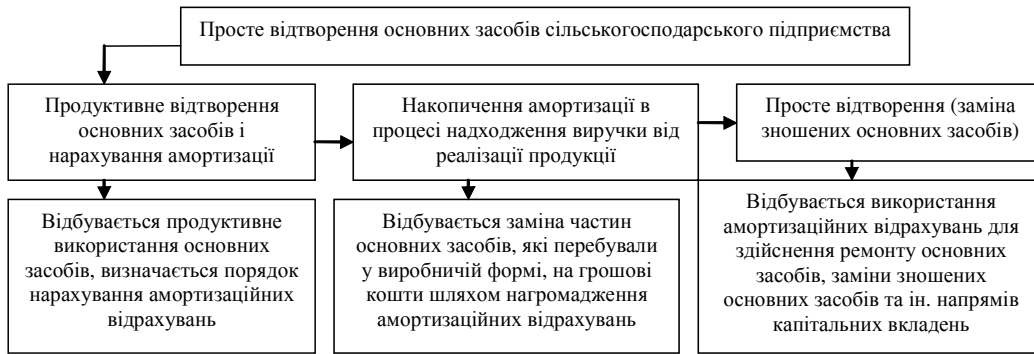
### ВСТУП

Ринкові умови господарювання, запровадження комерційних засад у діяльність підприємства потребують нових підходів до формування фінансових ресурсів на відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств. Так, нині збільшується значення прибутку, амортизаційних відрахувань та позичкових коштів у формуванні фінансових ресурсів підприємств. Раціональна організація облікової політики на підприємстві, в частині відтворення основ-

них засобів, є важливою ланкою його фінансового управління і дає можливість керівництву підприємства розширити виробництво.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Впровадження науково-технічних досягнень у виробництво, вирішення соціально-економічних проблем стає можливим за умови здійснення ефективної інноваційної політики, складовою якої є амортизаційна політика, що ви-



**Рис. 1. Просте відтворення основних засобів сільськогосподарського підприємства**

ступає важливим інструментом активізації інноваційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки. Обґрунтована амортизаційна політика дає змогу стимулювати зростання інвестицій, запроваджувати інноваційні технології і позитивно впливати на ефективність виробництва.

На сьогоднішній день відбувається становлення ринкових відносин в Україні і дедалі виразнішими стають основні риси притаманні ринку — організація виробництва, конкурентоспроможність продукції, оперативність і ризик в прийнятті рішень. Важливою складовою загального механізму управління виробничо-господарською діяльністю сільськогосподарських підприємств, виходячи з досвіду країн з розвиненими ринковими відносинами, є уміло сформована облікова політика.

Правильна побудова облікової політики має важливе значення для кожного суб'єкта господарювання, а особливо тих підприємств і організацій, що працюють на комерційних засадах і визначають рівень розвитку економіки країни.

## МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є узагальнення теоретичних засад ролі облікової політики у формуванні амортизаційних відрахувань як джерела відтворення основних засобів.

Загальною основою дослідження є діалектичний метод і системний підхід до вивчення економічних і управлінських процесів у системі організації облікової політики сільськогосподарських підприємств в процесі відтворення основних засобів, методи індукції, дедукції та моделювання.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженню проблем формування та реалізації облікової політики підприємств присвячені роботи багатьох вітчизняних науковців: М. Білухи, Ф. Бутинця, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, М. Кужельного, В. Лінника, М. Пушкарка, В. Сопка, В. Швеця. Водночас, глибокі структурні зміни в економічному механізмі вимагають постійного вдосконалення методології організації облікової політики на сільськогосподарських підприємствах.

## ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Відтворення основних засобів — це процес їх безперервного відновлення. Відтворення основних засобів відбуває двох видів: просте й розширене. При простому відтворенні здійснюється заміна окремих частин основних засобів або заміна старого устаткування на аналогічне, тобто відновлюється колишня виробнича потужність сільськогосподарського підприємства. Кругообіг основних засобів в процесі простого відтворення представлено на рисунку 1.

При розширеному відтворенні відбувається кількісне і якісне відновлення основних засобів, форми якого представлено на рисунку 2.



**Рис. 2. Відтворювальна структура основних засобів сільськогосподарського підприємства**

Необхідність розширеного відтворення диктується умовами роботи на ринку та інтенсивністю конкуренції.

Основними джерелами самофінансування з метою розширення і розвитку виробництва є нерозподілений (реінвестований) прибуток та амортизаційні відрахування.

Розуміння сутності та необхідності відтворення основних засобів сільськогосподарського підприємства неможливе без розк-

риття бухгалтерського аспекту організації обліково-аналітичної роботи підприємства в частині відтворення основних засобів. Одним із основних внутрішніх документів будь-якого підприємства, який визначає порядок ведення бухгалтерського обліку є облікова політика, яка розробляється виключно на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Формування облікової політики — це важливий етап у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства, оскільки від прийнятих облікових оцінок залежить фінансовий результат діяльності підприємства.

Поняття "облікова політика" (accounting policy) у міжнародну практику обліку офіційно введено в 1975 р. із запровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 "Розкриття облікової політики" [8].

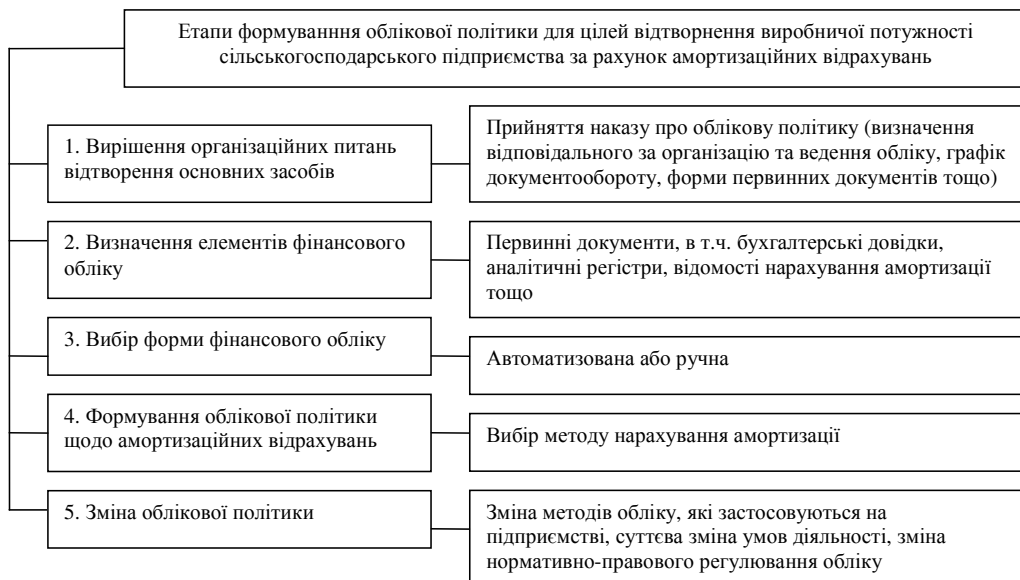
Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" облікова політика підприємства — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [13].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї. Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо [7].

Проблеми облікової політики досліджувалися у працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Так, Білуха М.Т. тлумачить облікову політику як спосіб ведення облікового процесу [1, с. 251].

Бутинець Ф.Ф. відмічає, що облікова політика — це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому — як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [9, с. 51].

Безруких П.С. стверджує, що облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії) [2, с. 438].



**Рис. 3. Порядок формування облікової політики для цілей відтворення виробничої потужності сільськогосподарського підприємства**

Методичні елементи облікової політики в частині відтворення основних засобів визначають способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на формування основного капіталу сільськогосподарського підприємства. Вибір оптимального сполучення елементів облікової політики для цілей відновлення виробничої потужності підприємства ґрунтується на використанні критеріїв, які дозволяють моделювати вплив цих елементів на відновлення основних засобів. Таким чином, процес формування облікової політики має включати ряд послідовних етапів (рис. 3), починаючи з вирішення організаційних питань відтворення основних засобів за рахунок амортизаційних відрахувань та закінчуючи висвітленням питань зміни облікової політики.

Особливо важливе значення в механізмі відтворення основних засобів має амортизація, оскільки вона, з одного боку, є елементом виробничих витрат, що включається в собівартість продукції, а з іншого — є джерелом коштів для реновації основного капіталу нерідко на якісно новій основі. Водночас вона відображає специфіку руху його вартості і розглядається як важлива складова управління процесом відтворення, що розширює можливості держави в напрямку регулювання амортизаційної, а відповідно і податкової політики підприємства.

Амортизаційна політика, що сьогодні проводиться в Україні є недосконалою, про що свідчить наявність тенденції збільшення ступеня зносу основних засобів, який є загальним показником стану основних засобів або, як його називають, коефіцієнт зношеності. Аналіз свідчить, що в сільському господарстві спостерігається тенденція зростання цього показника. Так, ступінь зносу основних засобів 2012 р. становив 34,6 %, проти 32,6 % у 2011 р.

Як відомо, просте відтворення основних засобів на підприємстві має здійснюватися лише в сумі нарахованої амортизації на об'єкти основних засобів. Водночас в сучасних умовах господарювання сума нарахованої амортизації знецінюється під впливом інфляційних процесів, тому для простого відтворення доводиться підприємству купувати все менше основних засобів, оскільки їх вартість стрімко зростає з року в рік. Тому суб'єктам господарювання необхідно спрямувати свої зусилля на створення такої системи управління, щоб здійснювати відтворення основних засобів в такій сумі, яка дозволила б купити за неї аналогічний об'єкт основних засобів у майбутньому.

Для обліку зносу основних засобів, накопичення необхідних амортизаційних сум та розрахунку собівартості виготовленої продукції існують норми амортизації. Норми амортизації — це розмір щорічних амортизаційних відрахувань від вартості основних засобів. Норми амортизації, які використовуються на підприємстві, мають бути економічно обґрунтованими і спрямованими на своєчасне відтворення основних засобів.

Аналіз відтворювальних процесів у сільському господарстві, свідчить, що амортизаційні відрахування, відносно

вартості основних засобів знаходяться на рівні 4,6—5,6 %, що не дає можливості простого відтворення основних засобів, оскільки даний показник повинен бути на рівні 20—25 %.

Ефективне просте відтворення основних засобів потребує великих зусиль з боку підприємства. Необхідно зуміти повернути кошти таким чином, щоб мати можливість відновити втрачені внаслідок спрацювання активи та продовжити ефективно працювати з метою отримання позитивного фінансового результату, максимізації прибутку та суспільної користі. Цю роль на підприємстві покликана виконувати амортизація, один із основних елементів облікової політики.

Елементи облікової політики підприємства стосуються практично усіх складових активів, забезпечення, доходів і витрат, інших об'єктів обліку. Можна сказати, що всі елементи облікової політики підприємства впливають так чи інакше на фінансові результати.

Одним із найвпливовіших елементів облікової політики на фінансовий результат діяльності підприємства є вибір методу нарахування амортизації. Відповідно до Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", встановлені такі методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий [12]. Прийняття Податкового кодексу України максимально наблизило податковий облік до бухгалтерського, і тому був відмінений податковий метод нарахування амортизації. Тепер відповідно до Податкового кодексу України в податковому обліку методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, що перелічені в П(С)БО 7 "Основні засоби" [11]. Податковий кодекс України закрив перехід від групового до пооб'єктного обліку основних засобів, тому і нарахування амортизації буде здійснюватись щомісячно (сума амортизації за розрахунковий квартал відповідає добутку місячної суми амортизаційних відрахувань на три місяці) та пооб'єктно.

Основним нормативним документом, що регламентує облік основних засобів та їх відображення у міжнародній фінансовій звітності, є МСБУ (IAS) 16 "Основні засоби", а в українському — П(С)БО 7 "Основні засоби" та Податковий кодекс України. Між МСФЗ та П(С)БО в частині відображення основних засобів дуже багато спільного, водночас є й відмінності.

Так, у П(С)БО чітко визначені класи основних засобів, а ще більш деталізована на їх основі класифікація у Податковому кодексі, тоді як у МСФЗ наведені лише приклади можливих класів основних засобів.

Також, у П(С)БО 7, як і у МСФЗ 16, строки корисного терміну експлуатації та нарахування амортизації залишені на розсуд підприємства, водночас, варто при їх визначенні зважати на вимоги податкового законодавства.

В українському законодавстві нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, крім виробничого методу, амортизація якого починається одразу. Проте в МСФЗ такої чіткої норми початку нарахування та періодичності нарахування зносу немає.

Метод амортизації на підприємстві визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод. Нархування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Щодо найкориснішого або найдоцільнішого з методів нарахування амортизації, то не існує єдиної думки. Так, наприклад, на думку С. Єленчук, найбільш прийнятним для української економіки є прямолінійний метод [6, с. 206].

Н. Горицька стверджує, що найкориснішим для підприємств кумулятивний метод [4, с. 10]. С. Євтушенко вважає, що найбільш придатним до практичного застосування (в сільськогосподарських підприємствах) є метод прискореного зменшення залишкової вартості [5, с. 12].

Н. Виговська дотримується думки, що якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисної служби, то найдоцільніше застосовувати методи прискореної амортизації [3, с. 12].

Водночас кожен метод нарахування амортизації має свої переваги та недоліки. Так, перевагою прямолінійного методу є простота розрахунку амортизації, а також можливий рівномірний розподіл амортизації для кожного звітного періоду, що дає можливість зіставляти собівартість продукції, що виготовляється, з доходами від її реалізації. При цьому показники фінансових результатів не будуть коливатися в різних періодах за більш-менш аналогічних умов виробничого процесу. При застосуванні цього методу не береться до уваги моральний знос основних засобів і, з огляду на їх експлуатацію, фактор збільшення витрат на ремонт, найбільший в останні роки експлуатації.

Основною перевагою прискореного методу нарахування амортизації є накопичення значної суми коштів, які потрібні для відтворення основних засобів протягом перших років їх використання, коли виконується значна кількість ремонтів і відповідно збільшуються витрати на їх здійснення.

Виробничий метод амортизації базується на передбаченні, що функціональна корисність основних засобів залежить не від часу, а від результатів їх використання. Разом з тим, на термін корисної служби впливає кількість продукції, які підприємство планує виготовити, використовуючи наявні засоби праці. Недолік цього методу полягає у тому, що в умовах нестабільності ринкової економіки дуже важко передбачити обсяги продукції на майбутні періоди.

На нашу думку, найдоцільнішими методами нарахування амортизації є застосування прискорених методів амортизації. Це дає змогу підприємствам акумулювати в своєму розпорядженні більше грошових ресурсів, що покращує їх фінансове становище, і посилити виробничо-технічний потенціал.

Отже, стимулююча функція амортизації проявляється у створенні умов для прискореного оновлення основних засобів. Тому нова амортизаційна політика повинна стимулювати суб'єктів господарювання до використання прискореної амортизації та її інвестиційного спрямування.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Відтворення основних засобів є системним процесом, ефективне управління яким дає можливість забезпечувати стабільне функціонування суб'єкта господарювання, успішну реалізацію виробничої політики підприємства.

Ефективність діючої облікової політики сільськогосподарського підприємства з точки зору виконання нею функцій оптимізації джерел відтворення основних засобів повинна визначатися на основі вибору оптимального методу нарахування амортизації, щодо якого підприємство має можливість вибору.

Таким чином, формальний підхід до складання облікової політики негативно позначається насамперед на фінансових результатах та неефективному використанні амортизаційних відрахувань з метою відновлення виробничої потужності підприємства. Отже, ефективна фінансова діяльність будь-якого підприємства неможлива без досконало продуманої облікової політики в цілому та її невід'ємної складової — амортизаційної облікової політики.

Перспективою подальших досліджень у напрямі використання облікової політики є розробка методики оцінки її ефективності та впливу інноваційних процесів на зміну характеру відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств.

### Література:

1. Білуха М.Т. Курс аудиту. — К.: Вища школа — Знання, 1998. — 574 с.
2. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. — М.: Высшая школа, 1999. — 563 с.
3. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи (на прикладі підприємств м. Житомира та Житомирської області) [Текст]: автореферат дис. канд. екон. наук. / Н.Г. Виговська — К.: КНЕУ, 1999. — 21 с.

4. Горицька Н. Порядок використання чинних з 01.07.2000 р. методів нарахування амортизації згідно з П(с)БО 7 та порівняння його з існуючою міжнародною практикою [Текст] / Н. Горицька // Дебет-Кредит. — 2000. — № 25. — С.10—25.

5. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук. / С.М. Євтушенко. — Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН, Київ, 2004. — 26 с.

6. Єленчук С.Г. Амортизація основних засобів — одне з найважливіших джерел інвестування [Текст] / С.Г. Єленчук // Вісник Львівської комерційної академії. — Серія економічна. Випуск 16. — 2004. — С. 204—208.

7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF13052.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html)

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

9. Облікова політика підприємства. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2000.

10. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 592 с.

11. Податковий кодекс України Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed201206012>

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затв. наказом Мін-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, із змінами і доповненнями. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

### References:

1. Belukha, M.T. (1998), The course of the audit, K.: High School — Knowledge, 574 p.
2. Bezrukikh, P.S. (1999), The accounting Accounting, M.: Higher School, 563 p.
3. Vygovska, N.G. (1999), "Improving accounting depreciation: status, problems and prospects (on the example of m. Zhitomir and Zhitomir region)": Abstract of Thesis. candidate. Econ. Sciences, K., MBK, p. 21.
4. Horytska, N. (2000), "The procedure for using force on 01.07.2000 p. Depreciation method under the P(S)BO 7 and comparing it with the existing international practice", Debit-Credit. № 25, pp. 10—25.
5. Yevtushenko, S.M. (2004), "Depreciation in accounting system" Abstract Thesis. candidate. Econ. sciences.- National Scientific Centre "Institute of Agricultural Economics" Agrarian Sciences, Kyiv, p. 26.
6. Yelenchuk, S.G. (2004), "Depreciation — one of the most important sources of investment" Bulletin of Lviv Commercial Academy. — Series Economics. Issue 16, pp. 204—208.
7. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Methodical recommendations on accounting policies", available at: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF13052.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html) (Accessed 29 september 2014).
8. International Accounting Standard 1 (2012) available at: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (Accessed 29 september 2014).
9. Butynets, F.F. (2000), The accounting policies of the company. Accounting Financial Accounting, Z., ZHITI.
10. Butynets, F.F. (2002), Accounting organization, Z.: Ruta, 592 p.
11. Tax Code of Ukraine (2010), available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed201206012> (Accessed 29 september 2014).
12. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (Standard) Accounting 7 "Fixed Assets", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed201206012>
13. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (Accessed 29 september 2014).

Стаття надійшла до редакції 30.09.2014 р.