

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ  
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ



PROBLEMS OF ACCOUNTING  
OF BUSINESS ENTITIES

Гнатюк Алла. Особливості вибору амортизаційної політики підприємства. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 3-4. С. 19-25.  
DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.03.019>

УДК 657

JEL Classification: M 41

**Гнатюк Алла**

канд. екон. наук, доцент

ВСП «Рівненський коледж національного  
університету біоресурсів і природокористування України»

м. Рівне, Україна

E-mail: Alla1720@gmail.com

## ОСОБЛИВОСТІ ВИБОРУ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

### **Анотація.**

**Вступ.** У статті розглянуто основні критичні питання при обранні методу нарахування амортизації основних засобів сільськогосподарського призначення.

**Метою** статті є обґрунтування теоретико-методичних положень вибору оптимального методу амортизації основних засобів, а також розроблення прикладних рекомендацій щодо їх реалізації на підприємствах.

**Методи.** У процесі дослідження використовувалися порівняння, систематизації, узагальнення, а також метод експертних оцінок – для розроблення концепції встановлення способів амортизації основних засобів.

**Результати.** Розглянуто залежність методів нарахування амортизації, на фінансовий результат господарської діяльності підприємства за конкретний період. Простежено, як у практичній діяльності вибір економічно доцільного методу нарахування амортизації залежить від терміну корисного використання; очікуваного розміру виробленої продукції (робіт, послуг); розміру ліквідаційної вартості; темпів інфляції і науково-технічного прогресу. Наведено коротку характеристику методів нарахування амортизації, їх переваги та недоліки та запропоновано рекомендації до їх застосування.

Удосконалено порядок процедури розрахунку амортизації основних засобів (уточнено послідовність дій комісії при обранні прийнятного методу нарахування амортизації) з метою оптимізації витрат підприємства та формування економічно обґрунтованого обсягу додаткового капіталу для фінансування оновлення необоротних матеріальних активів.

**Перспективи.** Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення обліку основних засобів з метою підвищення оперативності нагромадження обліково-економічної інформації.

**Ключові слова:** основні засоби, амортизація, вартість, залишкова вартість, первісна вартість.

### **Вступ.**

Вибір оптимального методу амортизації для конкретного об'єкта – процес досить трудомісткий, оскільки тривалість експлуатації необоротних матеріальних активів значно ускладнює встановлення ступеня впливу на їх знос різних факторів протягом усього періоду експлуатації. Незважаючи на цю обставину, підприємство має прагнути обрати такий метод амортизації, який найбільшою мірою дозволить забезпечити управління економікою підприємства.

### **Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.**

Проблеми вибору оптимального методу амортизації основних засобів досліджувались у працях вітчизняних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, Н.В. Гончаренко, С.Ф. Голова [1], В.М. Жука, З.-М.В. Задорожного, Н.М. Малюги, В.Н. Костюченко, М.С. Пушкаря, А.П. Сави, В.В. Сопка, Л.К. Сука, І.Д. Фаріона, П.Я. Хомина [8], а також зарубіжних учених М.Ф. Ван Бреда, Л.З. Шнейдемана, М.Ю. Медведєва, Я.В. Соколова, Е.Е. Хендріксена. Критичний аналіз різних точок зору з досліджуваної проблематики виявив, що, незважаючи на наявні наукові розробки, питання, пов'язані з вибором оптимального методу амортизації основних засобів, опрацьовані недостатньо, а тому є актуальними і потребують розроблення рекомендацій на якісно новій основі з урахуванням міжнародних принципів обліку та звітності.

### **Мета.**

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних положень вибору оптимального методу амортизації основних засобів, а також розроблення прикладних рекомендацій щодо їх реалізації на підприємствах.

### **Результати.**

Відповідно до принципу нарахування і відповідності доходів та витрат при визначенні фінансового результату звітного періоду необхідно дотримуватися порівнянності доходів з витратами, понесеними з метою одержання таких доходів. Не завжди витрати можна безпосередньо пов'язати з певними доходами, не всі об'єкти основних засобів призначені приносити доход, водночас економічну вигоду від їх утримання підприємство має. Саме тому у П(С)БО 7 "Основні засоби" визначено, що "спосіб амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання" [6].

Не залежно від методу нарахування амортизації, розрахунків, на яких він базується, головне його призначення – систематичний розподіл вартості активу між періодами протягом повного або неповного строку його корисного використання. Вартість об'єкта можна розподілити по-різному. Від способу розподілу залежить сума амортизаційних нарахувань, що безпосередньо впливає на фінансовий і податковий результат господарської діяльності підприємства за конкретний період.

Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" існує п'ять методів нарахування амортизації, якими можуть скористатися вітчизняні підприємства. Втім, у Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність зустрічаємо вимогу, що національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним стандартам. Проте в МСБО 16 "Основні засоби" названо лише три методи (прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод сум одиниць продукції). Також для опису методів амортизації використано тлумачення, відмінне від тлумачення національного стандарту. Тим не менше, методи амортизації в національному стандарті визначено і обирати потрібно саме з них. До Податкового кодексу включено методи нарахування амортизації, які передбачені П(С)БО 7 "Основні засоби".

У практичній діяльності вибір економічно доцільного методу нарахування амортизації досить складний, оскільки існує низка умовностей - суб'єктивного й об'єктивного характеру: термін корисного використання; очікуваний розмір виробленої продукції (робіт, послуг); розмір ліквідаційної

вартості; темпи інфляції і науково-технічного прогресу. Кожен метод має переваги та недоліки, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики на підприємстві. У таблиці 1 наведено коротку характеристику методів нарахування амортизації, їх переваги та недоліки та рекомендації до їх застосування.

**Таблиця 1. Характеристика методів нарахування амортизації**

№ з/п	Метод нарахування амортизації	Переваги	Недоліки	Рекомендації щодо застосування
1	Прямолінійний метод	Рівномірність розподілу сум амортизації між звітними періодами. Простота розуміння, простота розрахунку і перерахунку	Не враховує: - моральний знос; - різницю виробничої потужності в різні роки експлуатації; - необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби активу; - сезонний характер виробництва	Доцільно застосовувати для амортизації тих об'єктів необоротних матеріальних активів, які використовують відносно постійний обсяг робіт і для яких основним фактором, що обмежує строк служби, є тривалість використання, а не моральне старіння
2	Метод зменшення залишкової вартості (прискорений нелінійний)	У перші роки амортизації нараховуються більші суми амортизації, ніж у наступні	Складна математична формула розрахунку. Нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами	Доцільно застосовувати для амортизації тих об'єктів необоротних матеріальних активів, які схильні до швидкого морального старіння
3	Метод прискореного зменшення залишкової вартості (прискорений нелінійний)	У перші роки амортизації нараховуються більші суми амортизації, ніж у наступні. Простота розрахунку (найпростіший з прискорених методів)	Нерівномірний розподіл сум амортизації за періодами. Законодавче обмеження застосування. Податковий кодекс дозволяє застосовувати цей метод лише до об'єктів основних засобів що входять до груп 4 (машини та обладнання) і 5 (транспортні засоби)	Доцільно застосовувати для амортизації тих об'єктів необоротних матеріальних активів, які схильні до швидкого морального старіння, наприклад, комп'ютерна техніка
4	Кумулятивний метод (прискорений лінійний)	У перші роки експлуатації нараховуються більші суми амортизації, ніж у наступні. Не має законодавчих обмежень	Явних недоліків немає	Доцільно застосовувати до тих об'єктів основних засобів, які схильні до швидкого старіння
5	Виробничий метод	Найточніший з економічного погляду метод	Не завжди є можливість визначити виробничу потужність, а це унеможлиблює застосування цього методу. Не розроблено методичні рекомендації, відповідно до вимог Податкового кодексу, щодо мінімально допустимих строків використання об'єктів необоротних матеріальних активів	Доцільно застосовувати тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний з частотою та ефективністю його використання і коли є відомою виробнича потужність об'єкта. На практиці цей метод часто використовують для амортизації вартості вантажних автомобілів.

Примітки: Розробка автора.

Перелічені переваги та недоліки значною мірою умовні, і за певних обставин переваги можуть виявитися недоліками, а недоліки - перевагами.

Функцію розпорядженням необоротними матеріальними активами на підприємстві виконує комісія, члени якої повинні володіти знаннями, необхідними для оцінки факторів, що впливають на вибір методу амортизації, а також бути компетентною в питаннях як технічного так і економічного використання необоротних матеріальних активів.

З цією метою пропонуємо таку послідовність завдань комісії при виборі оптимального методу нарахування амортизації:

- встановити яких результатів прагне досягти підприємство;
- встановити строк корисного використання (експлуатації), з урахуванням потужності, фізичного та морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта;
- встановити ліквідаційну вартість об'єкта. Розглянемо кожен із зазначених аспектів окремо.

Перше завдання: встановити, яких результатів прагне досягти підприємство, а саме:

1. Оптимізувати витрати за податками. Для цього пропонується для практичного застосування прискорені методи амортизаційних відрахувань (методи регресивної (прискореної) амортизації).

З точки зору управління витратами, прискорені методи нарахування амортизації не є оптимальними для сучасних умов господарювання, оскільки не враховують одного, надзвичайного чинника, а саме – вплив зовнішнього середовища на окреме підприємство. За рахунок кризових явищ в світовій економіці принципово змінюються наміри підприємства, питання збільшення рівня витрат перестає бути актуальним. Пришвидшення списання вартості необоротних матеріальних активів, зменшення прибутку, а відповідно податкового тиску за рахунок зростання сум нарахованих амортизаційних відрахувань - це тільки однобічний погляд – погляд з позиції підприємства без врахування зовнішніх чинників (загальний стан економіки, рівень інфляції, стан попиту і пропозиції тощо). Але з позиції держави (національної економіки) все інакше, особливо в період кризи. Кошти з бюджету витрачаються на сплату пенсій, зарплати державним службовцям, вчителям, медикам, військовим, стипендії студентам тощо. Виходить, що прискорені методи нарахування амортизації розраховані головним чином для власників підприємств і не враховують інтереси держави.

При цьому, слід зауважити, що прискорені методи нарахування амортизації можуть застосовувати лише рентабельні підприємства. “Збитковим підприємствам не слід застосовувати прискорену амортизацію, тому що вони не одержують від неї ніяких економічних переваг. Вона призводить тільки до штучного завищення їх збитків” [5, с.32]. Збільшення збитків у нерентабельних підприємств скоріше наслідок застосування методів прискореної амортизації, а не їх недолік. Так на думку Т.В. Загорської “застосування прискореної амортизації під час кризи погіршує стан підприємства ще й через те, що підприємство нараховуючи значні суми амортизаційних відрахувань, як того вимагає податковий облік, фактично ці суми не отримує” [3].

2. Амортизація як джерело фінансування для оновлення необоротних матеріальних активів. У ринковій економіці погляд на амортизацію як на джерело фінансування втратив всякий зміст. Підприємство не може при всьому своєму бажанні здійснювати капітальні інвестиції за рахунок амортизації. “Вона взагалі не може здійснювати будь-які затрати за рахунок записів на бухгалтерських рахунках” [1, с.3].

На багатьох підприємствах викривлюється інформація про собівартість продукції, за рахунок використання повністю амортизованих основних засобів. “Амортизація по них не нараховується, що створює ілюзійне враження про зменшення витрат виробництва. Подібна методика у сучасних умовах призводить до відсутності такого джерела простого відтворення основних засобів, зважаючи на вплив інфляційного чинника” [8, с.146].

Після списання спрацьованих основних засобів в повному обсязі відсутнє джерело для реновації відповідних об'єктів. Виникає необхідність в залученні додаткових коштів для придбання об'єктів основних засобів, або частини прибутку, на яку зменшено собівартість продукції (робіт, послуг) при припиненні нарахування амортизації по об'єктах, які продовжують працювати.

Друге завдання: встановити строк корисного використання (експлуатації), з урахуванням потужності, фізичного та морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта.

Термін - строк корисного використання, визначається Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національними і міжнародними положеннями

(стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Відповідно до пункту 4 П(С)БО 7 “Основні засоби” термін корисного використання (експлуатації) – це “очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їхнім використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)” [6]. П. 6 Міжнародний стандарт 16 “Основні засоби” тлумачить даний термін: “Строк корисної експлуатації: а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатним для використання суб’єктом господарювання; або б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб’єкт господарювання очікує отримати від активу” [4].

Тож в усіх випадках, строк корисного використання (експлуатації) – це строк, який визначає підприємство самостійно, виходячи з очікуваних економічних вигод, технічних та якісних його характеристик, морального і фізичного зносу, а також інших факторів, які можуть вплинути на можливість використання основного засобу.

Третє завдання: встановити ліквідаційну вартість необоротного матеріального активу. Встановлювати ліквідаційну вартість не обов’язково. П. 4 П(С)БО 7 “Основні засоби”, дає визначення ліквідаційної вартості: “сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство планує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з продажем (ліквідацією)” [6]. Отже, ліквідаційна вартість встановлюється у випадку, якщо суб’єкт господарювання планує після закінчення строку корисного використання:

- реалізувати його;
- реалізувати або використати у власній діяльності його окремі комплектуючі (запасні частини, деталі тощо).

Виходячи з визначення, мова йде про застарілі об’єкти, як фізично так і морально. Але чи можливо їх реалізувати бодай за якусь значущу суму, чи використати у власній діяльності? Сучасне виробництво стрімко оновлюється і вчорашні запчастини сьогодні вже не потрібні.

Непряме підтвердження необов’язковості застосування ліквідаційної вартості відображено в П(С)БО 7 “Основні засоби”: “якщо залишкова вартість об’єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об’єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об’єкта. При цьому для таких об’єктів, що продовжують використовуватися, обов’язково визначається ліквідаційна вартість” [6]. Таким чином, у національному стандарті описується конкретна ситуація коли необхідно встановлювати ліквідаційну вартість, тоді як у всіх інших випадках без неї можна обійтися.

Пропонуємо при визначенні методу амортизації встановлювати ліквідаційну вартість лише у випадках, коли існує впевненість, що після закінчення строку корисного використання можливо реалізувати необоротні матеріальні активи, або використати у власній діяльності його окремі комплектуючі (запасні частини, деталі тощо).

Комісія, проаналізувавши строки корисного використання об’єктів необоротних матеріальних активів, переваги та недоліки різних методів нарахування амортизації, фактори, що впливають на знос об’єкта, встановивши їх ліквідаційну вартість (у випадках коли це доцільно), та врахувавши рекомендації щодо застосування різних методів, обирає найкращий, метод нарахування амортизації.

Не завжди рішення, прийняте комісією, в момент введення об’єкта в експлуатацію, досягає поставленої мети. А також, не до всіх об’єктів підприємства можна об’ґрунтовано застосувати лише один обраний у наказі про облікову політику метод нарахування амортизації зважаючи на те, що особливості використання навіть однакових об’єктів доволі суттєво впливають на рівень зносу основних засобів. “Так, наприклад, знос приміщення складу та корівника буде неоднаковим, оскільки в останньому випадку на його рівні позначиться агресивність середовища експлуатації, яку враховували раніше в нормах амортизації шляхом застосування коригуючих коефіцієнтів” [8, с. 149]. Тому для підтвердження правильності застосування обраного методу нарахування

амортизації необхідно, не частіше одного разу на рік, зіставляти залишкову і справедливу вартість необоротних матеріальних активів. Визначати відхилення, аналізувати його величину та при необхідності переглядати методи нарахування амортизації. Тим паче, що Податковий кодекс України та П(С)БО 7 "Основні засоби" дозволяють це робити.

### Висновки і перспективи.

Функцію підготовки рішення щодо майбутнього використання необоротних матеріальних активів на підприємстві виконує комісія, члени якої повинні володіти знаннями, необхідними для оцінки факторів, що впливають на вибір методу амортизації, а також бути компетентними в питаннях як технічного, так і економічного використання необоротних матеріальних активів. З цієї метою запропоновано послідовність завдань комісії при виборі оптимального методу нарахування амортизації, а саме встановити: яких результатів прагне досягти підприємство; строк корисного використання (експлуатації), з урахуванням потужності, фізичного та морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта; ліквідаційну вартість об'єкта.

### Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. Харків: Фактор, 2007. 976 с.
2. Гнатюк А.А. Оцінка та облік необоротних матеріальних активів в аграрному бізнесі: Монографія . Рівне: Волин. береги, 2019. 196 с.
3. Загорська Т.В. Амортизаційна політики машинобудівного підприємства в системі антикризового управління): автореф. дис. ...канд. екон. наук: 08.06.04. Львів, 2010. 20 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення: 06.10.2019).
5. Орлов П., Орлов С. Прискорена амортизація і прискорений знос основних фондів. Економіка України. 1999. № 5. С.30-35.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 11.10.2019).
7. Попова В.Д., Кизима Н.М. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів. *Молодий вчений*, 2018. № 10(1). С. 374-380.
8. Хомин П.Я. Журавель Г.П. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 299 с.

*Статтю отримано: 11.10.2019 / Рецензування 17.11.2019 / Прийнято до друку: 20.12.2019*

**Alla Hnatiuk**

Ph.D. (in Economics), Associated Professor  
Rivne College of National

University of Bioresources and Environmental Management of Ukraine  
Rivne, Ukraine

**E-mail:** Alla1720@gmail.com

## PECULIARITIES OF CHOOSING THE OPTIMAL METHOD OF CALCULATING DEPRECIATION

### **Abstract.**

**Introduction.** The article deals with the main critical issues of choosing the method to calculate depreciation of fixed assets in agriculture.

The **purpose** of the article is to substantiate theoretical and methodological provisions for choosing the optimal method to calculate depreciation of fixed assets, as well as to develop applied recommendations for their implementation in

enterprises.

**Methods.** During the research, we used the following research methods: induction, deduction, observation, comparison, systematization, generalization, as well as the method of expert assessment – to develop the concept of establishing techniques to calculate depreciation of fixed assets.

**Results.** The article has considered dependence of methods of depreciation calculation on the financial result of economic activity of the enterprise for a specific period. It traces how, in practical terms, the choice of a cost-effective method of calculating depreciation depends on the usefulness; expected size of production (works, services); the size of the liquidation value; inflation and scientific and technological progress. A short description of depreciation methods is offered in the article; their advantages and disadvantages are considered and recommendations for their application are given.

**Discussions.** Further research will focus on improving calculation of fixed assets in order to increase the efficiency of accounting and economic information.

**Keywords:** fixed assets, depreciation, cost, residual value, original cost.

### References

1. Golov, S.F. (2007). Bukhgalterskiy uchet i finansovaya otchetnost' po mezhdunarodnym standartam [Accounting and financial reporting in accordance with international standards]. Kharkiv: Faktor. [in Ukrainian]
2. Hnatiuk, A.A. (2019). Otsinka ta oblik neoborotnykh material'nykh aktiviv v ahranomomu biznesi [Valuation and accounting of fixed assets in the agricultural business]. Rivne: Volyn. oberehy. [in Ukrainian]
3. Zahorska, T.V. (2010). *Amortyzatsiina polityka mashynobudivnoho pidpriemstva v systemi antykrizovoho upravlinnia*: Candidate's thesis. Lviv.
4. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 16 Osnovni zasoby [IFRS 16]. Retrived from: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014). [in Ukrainian]
5. Orlov, P., & Orlov, S. (1999). Pryskorena amortyzatsiia i pryskorenyi znos osnovnykh fondiv [Accelerated depreciation and accelerated depreciation of fixed assets]. *Ekonomika Ukrainy [Economy of Ukraine]*, 5, 30-35. [in Ukrainian]
6. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 Osnovni zasoby : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 roku № 92. Retrived from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. [in Ukrainian]
7. Popova, V.D. & Kyzyma, N.M. (2018). Osoblyvosti narakhuvannia amortyzatsii ta ii vplyv na vidtvorennia osnovnykh zasobiv [Features of depreciation and its effect on the reproduction of fixed assets]. *Molodyj vchenyj [Young scientist]*, 10(1), 374-380. [in Ukrainian]
8. Khomyn, P.Y., & Zhuravel, H.P. (2007). Paradyhma i kontroverzii bukhgalterskoho obliku ta zvitnosti (sproba konsekventnoho analizu) [The paradigm and controversy of accounting and reporting (attempt at consequential analysis)]. Ternopil : Ekonomichna dumka. [in Ukrainian]

Received: 10.11.2019 / Review 11.17.2019 / Accepted 12.20.2019

