

В.В. Жук, нач. управління з питань фінансування, обліку та звітності, гол. бухг.
Міністерство культури і мистецтв України

Амортизаційна політика підприємства

Стаття присвячена проблемам формування амортизаційної політики на прикладі підприємств галузі культури. Розглядаються основні складові амортизаційної політики на підприємстві та вплив людського фактору на їх формування. Запропоновано порядок встановлення ліквідаційної вартості та строку корисного використання основних засобів, визначена недоцільність застосування норм та методів амортизації встановлених податковим обліком.

амортизаційна політика, амортизаційні відрахування, економічна роль амортизації, податкова роль амортизації, норма амортизації, метод амортизації, вартість, що амортизується, первісна вартість основного засобу, ліквідаційна вартість, строк корисного використання, група основних засобів

Всі мабуть пригадують, якого галасу наробила проведена в кінці ХХ століття реформа бухгалтерського обліку. Введені в дію Національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку мали врегулювати не тільки питання організації та методології бухгалтерського обліку, але й в значній мірі змінити підходи до оцінки діяльності підприємства – як окремого господарюючого суб'єкта. В певній мірі цього вдалося досягти. Національні стандарти мали позитивний вплив на бухгалтерський облік в цілому, і на бухгалтерський облік основних засобів, зокрема. Цілком виправдано серед найвищих досягнень проведеної реформи бухгалтерського обліку вважаються принципові зміни в амортизаційній політиці. Керівники отримали змогу в наказі про облікову політику самостійно визначати основні напрямки амортизаційної політики, виходячи з політики ціноутворення на підприємстві та необхідності капіталізації зношеної вартості основних засобів.

В статті мова піде про особливості формування амортизаційної політики на підприємстві, про специфіку існування тих чи інших її складових тощо.

Аналізуючи практику останніх років, можна з впевненістю зазначити, що впровадження нової амортизаційної політики дало можливість підприємствам:

1) розмежувати економічну та податкову роль амортизації, адже на відміну від податкової, саме бухгалтерська амортизація призначена створити умови для реальних джерел відновлення основних засобів;

2) самостійно встановлювати порядок нарахування амортизації, обравши один з методів, які запропоновані П(С)БО 7 [1]. Вибір оптимального методу нарахування амортизації для кожного конкретного об'єкта основних засобів є головною складовою формування амортизаційної політики підприємства.

Амортизація має якісну та кількісну сторони. Якісна сторона амортизації характеризується, насамперед, вибором методу амортизації, кількісна – розрахунком норми амортизації.

Основними факторами, що впливають на розрахунок норми амортизаційних відрахувань є:

- вартість об'єкта основних засобів;
- ліквідаційна вартість;
- строк корисного використання.

Розглянемо вплив кожного з цих факторів на норми амортизації окремо, а також визначимо можливість їх коригування в залежності від цілей діяльності підприємства.

1) Відповідно до П(С)БО 7, для розрахунку амортизації використовується *вартість, що амортизується (depreciable cost) – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості*. Відповідно до п.8 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків). Сюди відноситься сума компенсації (у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формі), яку покупець об'єкта основних засобів повинен передати продавцеві згідно з умовами договору;

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів. До цієї групи відносять плату за реєстрацію, відшкодування вартості бланків реєстраційних документів, сплата збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за окремими видами господарських операцій тощо;

- суми ввізного мита. Ввізне мито нараховується на товари та інші предмети при ввезенні їх на митну територію України і є диференційованим ;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству). До складу непрямих податків відносять податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих податків і податків з імпорту. Таким чином, якщо покупець основних засобів, наприклад, не є платником ПДВ, до первісної вартості об'єкта він включає всю суму сплачену постачальнику;

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів. Фактично це є сума коштів, яку сплачує покупець об'єкта основних засобів страховій компанії при страхуванні доставки основного засобу;

- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів. Сюди входять витрати на проведення робіт зі встановлення основного засобу на місці використання, з'єднання окремих його складових, вузлів та агрегатів, комплексне випробовування основного засобу, технічна допомога проектних та інших організацій тощо;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. До складу цих витрат можна віднести: митні збори, оплату послуг посередницьких підприємств, плату за проведення експертної оцінки тощо.

Другим важливим фактором, що впливає на нарахування амортизації, є встановлення ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість (residual value) – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Необхідність терміну «ліквідаційна вартість» пов'язана з тим, що будь-який об'єкт основних засобів після закінчення терміну експлуатації не зникає безслідно, а просто перестає використовуватися за призначенням, і у зв'язку з тим, що надалі цей об'єкт вже не може входити до складу основних засобів, його:

- або продають і таким чином списують з балансу;

- або демонтують на окремі вузли і агрегати, розбирають на запчастини і таким чином переводять до складу оборотних активів;
- або визнається металобрухтом, дровами, ганчір'ям чи іншим корисним матеріалом, отже цей матеріал списується з балансу внаслідок продажу (наприклад, здавання металобрухту) або використання на внутрішньогосподарські потреби.

Нажаль, законодавчо не врегульовано питання механізму визначення ліквідаційної вартості. Тому на багатьох підприємствах проблема визначення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів вирішується наступним чином:

а) за базу визначення ліквідаційної вартості береться ліквідаційна вартість подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних тим, в яких передбачається використовувати придбаний об'єкт. Недоліком цього методу є його трудомісткість, а також необхідність постійно відслідковувати стан основних засобів, визначати подібність активів та умов діяльності;

б) застосування методів експертної оцінки. Застосування цього методу передбачає залучення фахівців – експертів, які виходячи з власного досвіду та становища на ринку, будуть вносити пропозиції щодо встановлення розміру ліквідаційної вартості. Суб'єктивність оцінки є серед основних недоліків цього методу. Крім того, застосування цього методу потребує залучення додаткових коштів на оплату послуг оцінювачів, адже відповідно до ст. 10 Закону про оцінку майна [2] оцінка майна проводиться на підставі договору між суб'єктом оціночної діяльності – суб'єктом господарювання (фізичні та юридичні особи, які мають сертифікат суб'єкта оціночної діяльності) та замовником оцінки майна. Тому цей метод є найбільш фінансово затратним;

в) встановлення ліквідаційної вартості на рівні 0. На практиці, ліквідаційна вартість є ціною, за якою підприємство сподівається продати об'єкт після закінчення терміну експлуатації. Тому, встановлюючи ліквідаційну вартість на рівні 0, підприємство обмежує термін визнання об'єкта основного засобу активом та не враховує реальної потреби в оновленні основного капіталу.

г) за основу береться вартість матеріальних цінностей, утворених та оприбуткованих в результаті ліквідації основного засобу. Недоліком цього методу є те, що спрогнозувати ліквідаційну вартість об'єкта амортизації досить проблематично. Адже ціна, наприклад, на металобрухт у момент придбання об'єкта не обов'язково перебуватиме на одному рівні до моменту ліквідації цього об'єкта (найімовірніше, вона обов'язково зміниться).

Таким чином, кожен з запропонованих варіантів має певні недоліки. На практиці, ліквідаційну вартість можна досить чітко встановити лише для активів з відносно коротким строком використання.

Третім важливим фактором, що впливає на нарахування амортизації, є встановлення строку корисного використання (експлуатації).

Строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого основний засіб буде використовуватися підприємством або з його використанням буде вироблено очікуваний обсяг продукції. Тобто строк експлуатації може визначатися як кількістю років, так і кількістю одиниць продукції. Згідно з П(С)БО 7 строк корисної експлуатації встановлюється підприємством самостійно з урахуванням таких чинників:

- передбачувана інтенсивність використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний або моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження стосовно термінів використання об'єкта тощо.

Крім того можуть враховуватися і такі фактори як:

- накопичений досвід роботи з подібними активами;
- сучасний стан об'єкта;
- питання ремонту та догляду за обладнанням;
- сучасні технології в галузі технологій та виробництв;
- місцеві кліматичні умови.

Строк корисного використання основних засобів визначається керівництвом підприємства самостійно з урахуванням економічної доцільності. Іншими словами керівництво підприємства при придбанні основного засобу може самостійно встановити термін їх корисного використання з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу, інших факторів. Така самостійність цілком виправдана: для кожного підприємства перелічені фактори будуть різні, тому і строк експлуатації одного і того ж об'єкта основних засобів на різних підприємствах буде відрізнятися.

На практиці визначений підприємством строк корисного використання спростувати практично неможливо, хоча цей процес також є надзвичайно суб'єктивним. Для розрахунку строку корисного використання можливо застосовувати наступні варіанти:

Перший варіант ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства при експлуатації подібних активів. Наприклад, якщо підприємство вже використовувало у своїй господарській діяльності певний об'єкт основних засобів, то вже є інформація про термін його корисної експлуатації і на цій підставі можна встановити новий термін використання придбаного подібного об'єкта. Цей спосіб прямо передбачено пунктом 46 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби».

Другий варіант полягає у використанні норм амортизації, які існували до 01.01.1997. Нагадаємо, що до того часу існували Єдині норми, в яких досить докладно було деталізовано групи та види основних засобів із зазначенням річної норми амортизації для кожного виду (хоча й не враховано особливості експлуатації окремого об'єкта). Враховуючи те, що в той час застосовувався прямолінійний метод нарахування амортизації, визначення строку корисного використання не дуже складне.: необхідно весь строк експлуатації, виражений у відсотках (100%), поділити на встановлену норму (також виражену у відсотках). Наприклад, строк корисного використання меблів у господарських організаціях дорівнюватиме $100 \% : 10 \% = 10$ років.

Третій варіант – визначення строку корисного використання згідно з технічними документами, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів (звичайно, якщо такі дані в них містяться). Однак і цей варіант не ідеальний: він не буде враховувати специфіку експлуатації одного і того ж об'єкта в різних умовах.

Четвертий варіант - встановлення строку корисного використання у цілому для груп основних засобів, визначених відповідно до Закону про прибуток. Наприклад, по першій групі основних засобів – 12,5 років, по другій – 2,5 роки, по третій – 4,2 роки, по четвертій – 1,7 роки. Однак, незважаючи на простоту, подібне групування не може враховувати специфіку окремого об'єкта основних засобів, не кажучи вже про умови його використання, моральний знос тощо. З цією метою необхідно видання окремих наказів, в яких би враховувалася специфіка кожного об'єкта при його надходженні. Ця специфіка може визначатися технічними працівниками підприємства, відповідальними за утримання і експлуатацію об'єкта.

Якщо в процесі експлуатації стає зрозуміло, що об'єкт основних засобів може використовуватися довше (або менше) встановленого терміну, то згідно з п. 25 П(С)БО 7 строк корисного використання може бути змінено. Це відбувається у випадку зміни

очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів внаслідок, наприклад, проведеної модернізації або реконструкції, зміни ринкової кон'юнктури.

Проблема визначення строку корисного використання основних засобів полягає не стільки в технічному способі його визначення, скільки в науковій (економічній) обґрунтованості. Чим коротший термін служби, тим вища норма амортизації – необхідно швидше відтворювати основні засоби і тому більшу частину їх вартості у вигляді амортизації слід включати до собівартості продукції, що призводить до її збільшення. Чим триваліший термін, тим нижча норма амортизації, більше період відшкодування зносу і, отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. А це, звичайно, збільшує масштаби морального знецінення основних засобів.

Таким чином, фізично можливий термін служби основних засобів не може бути основою для визначення норм амортизації. Строк корисного використання повинен визначатися, виходячи з економічно доцільного строку служби, який може бути менше фізично можливого.

Головним чинником, який впливає на проведення амортизаційної політики підприємства є обрання методу амортизації. Зокрема, П(С)БО 7 «Основні засоби», передбачає використання шести методів амортизації:

- метод прямолінійного списання;
- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод;
- виробничий метод;
- метод, передбачений податковим законодавством.

Відмінність застосовуваних методів амортизації полягає в різному рівні нарахованих амортизаційних відрахувань, а також у способі їх розподілу. Залежно від виду основних засобів, умов експлуатації, моральної зношуваності, підприємством на власний розсуд застосовується найбільш економічно доцільний метод амортизації. Проаналізуємо кожен з запропонованих методів.

1. Прямолінійний метод нарахування амортизації.

Одним з найпростіших методів нарахування амортизації є застосування прямолінійного методу. У спеціальній літературі описання прямолінійного методу нарахування амортизації подекуди зустрічається під іншими назвами: лінійний метод, метод рівномірного списання, рівномірний метод. Згадаємо, що метод нарахування амортизації, що діяв до 01.01.1997р. був, по суті, прямолінійним. З тією лише різницею, що вартістю, яка амортизується, вважалася вся первісна вартість об'єкта без вирахування амортизаційної. Дещо іншим був і сам підхід, бо підприємства не мали права самостійно провадити амортизаційну політику. У цьому був свій сенс, оскільки до кінця 80-х років приватного підприємництва не існувало, а держава, як власник усього майна, цілком правомірно могла диктувати свої правила. Сьогодні, ринкові умови потребують ринкових механізмів регулювання інвестиційної політики підприємства. Прямолінійний метод є найбільш поширеним у світі. Істотною характеристикою цього методу є рівномірність, тобто щорічно амортизується рівна частина вартості основних засобів. При застосуванні прямолінійного методу річна норма амортизації залежить тільки від терміну служби об'єкта, а сума амортизації з року в рік не змінюється.

Прямолінійний метод амортизації за П(С)БО 7 полягає в тому, що «річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період використання об'єкта основних засобів...». «Місячна сума амортизації при застосуванні методів ... прямолінійного ... визначається діленням річної суми амортизації на 12.»

Порядок нарахування амортизації при застосуванні прямолінійного методу можна подати у вигляді двох простих формул:

$$A_p = \frac{B_a}{T_g}, \quad (1)$$

де A_p – сума амортизації (річна);
 B_a – вартість, що амортизується;
 T_g – строк корисного використання.

$$A_m = \frac{A_p}{12}, \quad (2)$$

де A_m – сума амортизації (місячна).

Перевагами цього методу є його простота та можливість легкого коригування нормативів.

Коли немає істотних ознак зростання витрат на ремонт основних засобів, пов'язаного із збільшенням строку їх використання, і відсутні дані про можливість швидкого морального зносу необоротних активів або є ускладнення із визначенням обсягу виробничої потужності за весь строк корисного використання основних засобів, застосування цього методу є повністю виправданим.

Недоліком цього методу є те, що він не враховує моральний знос, розходження у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їхньої експлуатації і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Найбільш доцільним є застосування цього методу для пасивної частини основних засобів, таких, як будівлі, споруди, меблі тощо, на підприємствах культури – для амортизації інвентарного одягу сцени, окремих типів обладнання сцени, довготривалого користування. Застосування цього методу для нарахування амортизації на різні типи обладнання, що використовуються, наприклад, в галузі культури, є прийнятним, але не найбільш оптимальним, оскільки більшість типів обладнання, що використовується, такі як кіноапаратура, освітлювальна апаратура, обладнання сцени, музичні інструменти, телевізори, радіоапаратура тощо, в епоху науково-технічного прогресу підлягає швидкому моральному старінню і потребує більш швидкого оновлення.

2. Метод зменшення залишкової вартості.

За П(С)БО 7 – це метод, «за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість». «Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості ... визначається діленням річної суми амортизації на 12».

У вигляді формул це виглядатиме наступним чином:

$$A_p = B_3 \text{ або } B_6 \times HA_p, \quad (3)$$

де B_3 – залишкова вартість об'єкта на початок звітного року;
 B_6 – первісна вартість на дату початку нарахування амортизації;
 HA_p – річна норма амортизації.

$$HA_p = \left(1 - n \sqrt{\frac{B_l}{B_{\sigma}}} \right) \times 100\%, \quad (4)$$

де B_l – ліквідаційна вартість об'єкта,

$$A_m = \frac{A_p}{12}, \quad (5)$$

де

Застосування методу зменшення залишкової вартості передбачає використання фіксованої (в процентах) норми річної амортизації. Цей метод засновано на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть найбільшу віддачу в перший рік його експлуатації. Потім його віддача (продуктивність, потужність) з року в рік зменшується. Відповідно в перший рік експлуатації об'єкта буде отримано більше економічних прибутків, ніж у кожному наступному.

Отже, при цьому методі економічно доцільним є нарахування більшої суми амортизації в першому році використання об'єкта і поступове її зменшення надалі.

Оскільки при застосуванні цього методу сума амортизації нараховується нерівномірно, також нерівномірно накопичується сума зносу і зменшується залишкова вартість. В останньому році експлуатації об'єкта залишкова вартість наближається до ліквідаційної вартості.

Певні сумніви викликає також назва цього методу – «метод зменшення залишкової вартості». В усіх зарубіжних країнах цей метод називається «методом зменшення залишку», а не «методом зменшення залишкової вартості». Розробники міжнародних стандартів мають на увазі, що зменшується з року в рік річна сума амортизації порівняно з кожним попереднім роком. Щодо наших національних стандартів, то виходить, що цей метод відрізняється від інших тим, що зменшується залишкова вартість об'єкта. Однак залишкова вартість зменшується при застосуванні інших методів. Зменшення залишкової вартості не є особливістю якогось одного методу, зокрема щойно розглянутого, це наслідок, до якого спричинюється будь-яке нарахування амортизації. Назва методу повинна відображати особливість методу, яка відрізняє його від інших. Назва «метод зменшення залишкової вартості» - про ці особливості не говорить.

3. Метод прискороного зменшення залишкової вартості є українською розробкою і немає аналогів у світі. В усьому світі прискореними вважаються 2 методи.

- зменшення залишку (розглянутий вище);
- кумулятивний (буде розглянутий нижче).

При застосуванні методу прискороного зменшення залишкової вартості «річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється...». «... місячна сума амортизації при застосуванні методів ... прискороного зменшення залишкової вартості ... визначається діленням річної суми амортизації на 12».

У вигляді формул це виглядатиме наступним чином:

$$A_p = B_z \text{ або } B_{\sigma} \times HA_p, \quad (6)$$

$$HA_p = \frac{100}{T_{\sigma}} \times 2, \quad (7)$$

$$A_m = \frac{A}{12} \cdot P. \quad (8)$$

При цьому методі річна норма амортизації являє собою фіксовану (у відсотках) величину і застосовується до залишкової вартості об'єктів основних засобів. При цьому в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона щороку зменшується.

Очікувана ліквідаційна вартість не враховується при розрахунку річної норми амортизації. Тому в останній рік експлуатації об'єкта річну суму амортизації слід розрахувати не за формулою, а як різницю між залишковою вартістю об'єкта на початок року і його ліквідаційною вартістю.

Застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості найбільш економічно виправдане стосовно основних засобів, які швидко морально застарівають. Справа в тому, що при використанні цього методу амортизаційні відрахування досить високі в перші роки експлуатації, коли об'єкт основних засобів експлуатується найбільш інтенсивно, але з часом вони знижуються. В результаті цього значна частина вартості основних засобів буде амортизуватися вже в перші роки експлуатації об'єкта. Те ж саме стосується і кумулятивного методу.

Взагалі, економічна сутність цього методу є дещо незрозумілою, адже, наприклад, навіть встановлювати строк експлуатації п'ять років, а потім визначену, виходячи з цього строку, норму амортизації подвоювати, якщо можна одразу встановити строк експлуатації два з половиною роки і, відповідно до цього, вирахувати потрібну норму. Крім того, за цим методом більшість нарахованої амортизації лягає тягарем на собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої (наданих) протягом першої половини терміну експлуатації, в свою чергу, залишкова вартість цього об'єкта, пропрацювавши лише половину встановленого терміну, досягає ліквідаційної вартості, хоча, насправді, до неї ще далеко.

Роблячи висновок щодо доцільності застосування цього методу, можна зазначити, що він є фактично комбінацією інших методів і економічного обґрунтування не має. Для тих підприємств, які все ж бажають його застосовувати, можна порекомендувати застосовувати його для обладнання, яке зазнає швидкого морального зносу (наприклад, комп'ютери або мобільні телефони).

4. Кумулятивний метод.

Кумулятивний метод належить до прискорених методів нарахування амортизації. За своєю сутністю він подібний до методу зменшення залишкової вартості, і відрізняється лише процедурою обчислення.

За цим методом «річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

За допомогою формул це буде виглядати наступним чином:

$$K_{\text{кум}} = \frac{P_{\text{кін}}}{\sum P}, \quad (9)$$

де $K_{\text{кум}}$ – кумулятивний коефіцієнт;

$P_{\text{кін}}$ – кількість років, що залишається до кінця очікуваного строку служби об'єкта;

$\sum P$ – сума років строку корисного використання об'єкта.

$$A_p = K_{\text{кум}} \times B_A, \quad (10)$$

$$A_m = \frac{A_p}{12}. \quad (11)$$

Суть цього методу полягає в тому, що найбільша частка амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації, оскільки деякі види об'єктів основних засобів (активна частина, зокрема машини, механізми, верстати, інше виробниче обладнання) працюють ефективніше саме в перші роки експлуатації, бо їх корисність і виробнича потужність у цей час є значно вищими. А це означає, що в перші роки експлуатації вони більше зношуються порівняно з наступними, отже і потребують більшої суми амортизаційних відрахувань. В свою чергу, витрати на ремонт і експлуатацію таких основних засобів, як правило, більші в кінці терміну служби, аніж на початку. Отже цей метод, також як і метод зменшення залишкової вартості, сприяє рівномірному розподілу корисності протягом всього терміну експлуатації.

Єдина, мабуть, незручність цього методу: для кожного року експлуатації необхідно визначати свою норму амортизації (кумулятивний коефіцієнт).

5. Виробничий метод.

Виробничий метод нарахування амортизації базується на тому, що амортизація не є наслідком тривалості експлуатації об'єктів основних засобів, а залежить тільки від ефективності їх використання. Цей метод, який також називається методом суми одиниць продукції, найчастіше застосовують тоді, коли знос активу безпосередньо пов'язаний з частотою його використання.

За виробничим методом амортизації «місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає зробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів

$$A_m = V_{\text{міс}} \times BC_A, \quad (13)$$

де $V_{\text{міс}}$ – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг);
 BC_A – виробнича ставка амортизації.

$$BC_A = \frac{B_A}{V_{\text{заг}}}, \quad (14)$$

де $V_{\text{заг}}$ – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство передбачає зробити, використовуючи об'єкт.

Виробничий метод – це метод, який змушує керівництво підприємства дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, і, відповідно амортизувалися, оскільки зношення цих засобів прямо залежить від фізичних одиниць роботи або використання.

Цей метод є ефективним тоді, коли виробничу віддачу того чи іншого об'єкта основних засобів можна більш-менш точно визначити. Так, зокрема цей метод є ефективним для використання у галузях економіки, де основним видом діяльності є виготовлення окремих видів продукції і, відповідно, можливо здійснити розподіл обсягу виробленої продукції на кожний окремий об'єкт основних засобів.

6. «Податковий метод» нарахування амортизації.

Цей метод можна визнати універсальним, оскільки теоретично в податковому законодавстві може бути використано будь-який з існуючих методів нарахування амортизації або модифікацію якогось із них. Згідно із чинним законодавством як метод амортизації, що його використовують під час розрахунку прибутку до оподаткування, прийнято «податковий варіант» методу прискореного зменшення залишкової вартості. Мова йде про застосування квартальних норм амортизації, встановлених пп.8.6.1 ст.8 Закону про прибуток [3], у відсотках від балансової (залишкової) вартості (група 1 – 2 %, група 2 – 10 %; група 3 – 6%; група 4 -15%).

На сьогоднішній день більшість підприємств використовують саме цей метод, розраховуючи поєднати бухгалтерський та податковий облік амортизації. Поширення податкового методу обчислення амортизації на бухгалтерський облік все одно не дасть очікуваного ефекту об'єднання податкових інтересів з економічними, адже «бухгалтерська» і «податкова» вартість основних засобів (як база для обчислення амортизації) не збігатимуться за жодних обставин.

Це пов'язано з такими моментами.

По-перше, база нарахування амортизації різна. В бухгалтерському обліку згідно з нормами п. 7 та п. 23 П(С)БО 7 амортизувати необхідно кожний об'єкт основних засобів окремо, в той же час податковим законодавством щодо груп 2 3 і 4 передбачено групове нарахування амортизації. Така розбіжність може призвести, наприклад, до того, що після проведення таких операцій, як продаж, ремонт, ліквідація, переоцінка об'єктів основних засобів, що входять до цих груп, сума амортизаційних відрахувань у бухгалтерському і податковому обліку буде різною. Виходячи з даних податкового обліку такі операції в бухгалтерському обліку згідно з вимогами П(С)БО взагалі неможливо провести.

По-друге, розмір амортизаційних відрахувань усе одно не збігатиметься. Справа в тому, що п.29 П(С)БО 7 чітко встановлено щомісячне нарахування амортизації шляхом ділення річної суми амортизації на 12 (причому для «податкового методу» не зазначено ніяких особливостей), а відповідно до вимог Закону про прибуток амортизацію необхідно нараховувати щоквартально. Використання «податкового методу» (у відсотках від залишкової вартості) спричинить виникнення різної суми нарахованої амортизації.

По-третє, податкове законодавство України і, зокрема, Закон про прибуток, постійно зазнає змін. У тому випадку, якщо якісь чергові зміни змінюють податкові вимоги стосовно нарахування амортизації, підприємству необхідно вносити відповідні зміни до наказу про облікову політику підприємства.

Наприклад, п.45 ст. 80 Закону про бюджет на 2004 рік [4] було зупинено застосування підвищених норм амортизації, встановлених Законом про прибуток. При цьому це стосувалося не всіх основних фондів груп 1,2,3, а лише тих, що були придбані та введені в експлуатацію до 1 січня 2004 року. Таким чином, платник податку був вимушений амортизувати групи 1,2,3 за різними ставками, в залежності від того, коли були придбані основні фонди: до 1 січня 2004 року чи після. В бухгалтерському обліку ситуація, коли основні засоби, які тотожні за своєю економічною природою, технічними характеристиками та належать до однієї групи амортизуються за різними ставками в залежності від часу надходження, а не економічною сутністю є неприйнятною.

В четверте, «податковий» метод зрівнює предмети, що мають зовсім різні строки використання і функціональні можливості, що не приводить до економічно обґрунтованого нарахування амортизації.

Таким чином застосування «податкового методу» нарахування амортизації в бухгалтерському обліку веде до викривлення облікової інформації та отримання недостовірної звітної інформації.

Проведений аналіз факторів, що впливають на ведення амортизаційної політики підприємства, дозволяє зробити висновок, що абсолютно точно можна визначити лише один фактор – первісну вартість об'єкта основних засобів. Всі інші фактори мають суб'єктивний характер та можуть бути встановлені з різною мірою ймовірності. Тому, насамкінець, хочемо закликати керівників та бухгалтерів не боятися самостійно визначати ліквідаційну вартість, встановлювати строк корисного використання, обирати метод нарахування амортизації основного засобу, адже значною мірою процес розподілу амортизації побудований на припущеннях, і головним є дотримання при цьому вимог Національних стандартів бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. П(С)БО 7 - Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 № 92.
2. Закон про оцінку майна – Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 №2658-III.
3. Закон про прибуток - Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 №334/94-ВР.
4. Закон про бюджет на 2004 рік – Закон України «Про Державний бюджет на 2004 рік» від 27.11.2003 №1344-IV.

Статья посвящена проблемам формирования амортизационной политики на примере предприятий области культуры. Рассматриваются основные составляющие амортизационной политики на предприятии и влияние человеческого фактора на их формирование. Предложен порядок установления ликвидационной стоимости и срока полезного использования основных средств, определена нецелесообразность применения норм и методов амортизации установленных налоговым учетом.

The article is devoted to the problems of forming of depreciation policy on the example of enterprises of industry of culture. The basic constituents of depreciation policy on an enterprise are considered and influencing of still human to the factor on their forming. The order of establishment of liquidating value and term of the useful use of basic facilities is offered, definite pointlessness of application of norms and methods of depreciation of set by the fiscal accounting.