

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ПРОЦЕСІВ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА, ЯК ДЖЕРЕЛО ВНУТРІШНІХ ІНВЕСТИЦІЙ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВА

**Скорба О. А.,**

*к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування,  
Сумський державний університет, м. Суми,  
вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 40007, Україна  
o.skorba@biem.sumdu.edu.ua*

*Стаття присвячена дослідженню питань сучасного стану амортизаційної політики в Україні. В статті досліджено проведені амортизаційні реформи починаючи з 1997 р. по теперішній час та зроблено висновок, що вони лише наближали національну амортизаційну політику до країн з ринковою економікою, але реального накопичення коштів для оновлення основних фондів так і не відбувалось. Виходячи з цього амортизаційні відрахування не тільки не в змозі стимулювати розвиток суб'єкта господарювання, а не здатні навіть забезпечити просте відтворення основних(навіть виробничих) засобів, що призводить до їх зношування, а коштів на оновлення та ремонт не має.*

*В роботі наголошено, що використання того чи іншого методу нарахування амортизації основних засобів доцільно обирати виходячи корисності функцій управління, об'єктивності тощо. В результаті буде досягнись максимальний ефект від застосування відповідного методу нарахування амортизації. Кінцевим результатом буде заохочення суб'єктів господарювання до виробництва продукції(надання послуг).*

*Дослідивши існуючу амортизаційну політику, яка склалася на сучасному етапі розвитку економіки в нашій державі, продовжує бути неефективною. На нас, погляд діюча амортизаційна політика не виконує свою головну функцію – мотивація до реального накопичення коштів для оновлення зношених і морально та технічно застарілих основних засобів підприємства. Сьогодні жодне підприємство не в змозі протягом нормативного терміну служби основних засобів відшкодувати свої витрати на їх відновлення, а за необхідності на оновлення. Ми вважаємо, що доцільність обрання методу нарахування амортизації повинно відбуватись з урахуванням корисності для функцій управління, об'єктивності і реальності застосування конкретним суб'єктом господарювання/*

*Запропонований нами механізм вибору оптимальної амортизаційної політики керівництвом суб'єкта господарювання, оснований на реальному акумулюванні «живих» коштів має стати джерелом внутрішніх інвестицій для відновлення та оновлення основних засобів суб'єкта господарювання.*

*Отримані результати дослідження є актуальними в умовах коли зношеність основних засобів суб'єктів господарювання складає інколи до 90%, і потрібні кошти для оновлення та ремонту основних засобів підприємства.*

**Ключові слова:** *основні засоби, знос, амортизація, амортизаційна політика, відтворення основних засобів.*

DOI: 10.21272/1817-9215.2021.4-3

### ВСТУП

Однією з основних умов поступального розвитку будь-якого суспільства є удосконалення його матеріально-технічної бази. Тому на сучасному етапі розвитку української економіки все більше уваги приділяється питанням дослідження чинників, що призводять до зберігання серед діючих засобів праці значної частки не тільки морально застарілого, а й фізично зношеного устаткування. Одним із ключових завдань, що стоять перед промисловістю України, є ефективне використання та відновлення основних засобів. Вирішення цього завдання призупиняється у зв'язку з кризою платежів, катастрофічною нестачею оборотних коштів і дефіцитом інвестицій. Крім того, варто зазначити, що вітчизняний і зарубіжний ринки пропонують достатню кількість машин та устаткування, життєво необхідних підприємствам реального сектору економіки, але вони не мають коштів для їх придбання.

Слід звернути увагу, що за роки економічного реформування відбулося зниження обсягів грошових коштів, які спрямовуються на оновлення основних засобів. Це призвело до обмеження можливостей їх цілеспрямованого впливу на відтворення матеріально-технічних ресурсів взагалі. На сьогоднішній день оновлення основних засобів в реальному секторі економіки практично призупинене. Вище викладене зумовлює актуальність дослідження.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та практичні аспекти сутності амортизації її нарахування та обліку відображено в працях багатьох вітчизняних науковців зокрема: Л. В. Антонова [3] приділяє увагу вдосконаленню системи управління та обліку процесів відтворення основних засобів. Питанням дослідження та функції амортизації приділяють увагу в своїх працях С. Голов [5] та А.А. Єремія [7]. В своїх працях Н.М. Селіванов, К.Ф. Попович [6] та Н.М. Шмиголь, А.В. Макієнко [8] висвітлюють дослідження закордонного досвіду нарахування та обліку амортизації.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Науковцями багато уваги приділяється саме питанням сутності амортизаційної політики, вибору оптимального методу нарахування амортизації та дослідження їх впливу на економіку як окремого підприємства так і держави в цілому, але замало уваги приділяється механізму накопичення нарахованої амортизації.

Тому метою нашої роботи є дослідження методів нарахування та накопичення нарахованої амортизації, як джерела внутрішніх інвестицій для підприємства.

Мета зумовила постановку наступних завдань: проаналізувати поточний стан нарахування та накопичення нарахованої амортизації; запропонувати дієвий механізм реального накопичення нарахованої амортизації.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Розвиток будь-якого підприємства певною мірою залежить від чіткої економічної політики де однією з головних складових є амортизаційна політика. Амортизаційна політика виступає, як найпотужніше перспективне джерело внутрішніх інвестицій та внутрішній мотиваційний механізм для відтворення основних засобів підприємства саме за допомогою яких відбувається виробничий процес на підприємстві.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [1].

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [1].

Існуюча амортизаційна політика, яка склалася на сучасному етапі розвитку економіки в нашій державі, продовжує бути неефективною у процесі функціонування багатьох підприємств України. На наш, погляд діюча амортизаційна політика не виконує свою головну функцію – мотивація до реального накопичення коштів для оновлення зношених і морально та технічно застарілих основних засобів підприємства.

На сьогодні, досліджуючи амортизаційні реформи 1997, 2000 та 2002рр. відсутня державна амортизаційна політика, яка б включала в себе концепцію реального відновлення основних засобів, проведені реформи лише наближали національну амортизаційну політику до країн з ринковою економікою.

Сьогодні жодне підприємство не в змозі протягом нормативного терміну служби основних засобів відшкодувати свої витрати на їх відновлення, а за необхідності на оновлення. Наслідком цього нераціональна амортизаційна політика, амортизаційні відрахування не тільки не в змозі стимулювати розвиток підприємств, а й не здатні навіть забезпечити просте відтворення основних виробничих засобів, що і призводить значною мірою до їх “проїдання”.

На нашу думку, використання того чи іншого методу нарахування амортизації основних засобів (прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого [1]) доцільно обирати з урахуванням корисності для функцій управління, об'єктивності і реальності застосування.

Застосування раціонального методу нарахування амортизації основних засобів будуть заохочувати підприємства до збільшення виробництва продукції, результатом чого буде і збільшення амортизаційних відрахувань, а відповідно накопичення зносу.

За такого способу формується додатковий капітальний ресурс не на разовій, а на постійній основі, за рахунок відкриття внутрішніх, ендогенних каналів інвестиційної підтримки виробництва. Подібний ефект досягається шляхом забезпечення вагомих податкових пільг та відповідного збільшення чистого прибутку тих підприємців, які здійснюють прискорену амортизацію та списання капітальних активів. Зарубіжний досвід показує, що раціональна відтворювальна політика основних виробничих засобів базується не тільки на порівняно коротких строках служби основних виробничих засобів (які, до речі, встановлюються не жорстко, а в діапазоні, як правило,  $\pm 20\%$ ), а й гнучкій та ліберальній системі нарахування амортизації. Така система забезпечує максимально рівноправні відносини між підприємствами та державою. Перші обирають найбільш сприятливий для них режим відрахувань у межах встановленого діапазону; держава ж – встановлює цей діапазон, узгоджуючи інтереси бюджетної та інвестиційної політики [6,8].

Для представлення існуючого механізму накопичення амортизаційних відрахувань розглянемо відображення нарахованої амортизації в обліку, передбаченого правилами бухгалтерського обліку (Табл.1).

Таблиця 1 – Нарухування амортизації на об'єкти всіх груп основних виробничих засобів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Нарахована амортизацію на ОЗ, що використовуються для виробництва продукції	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
2.	Нарахована амортизацію цехового приміщення	91 «Загальновиробничі витрати»	
3.	Нарахована амортизацію на легковий автомобіль	92 «Адміністративні витрати»	
4.	Нарахована амортизацію на автомобіль, що забезпечує збут продукції	93 «Витрати на збут»	
5.	Нарахована амортизацію на інші ОЗ, що використовуються в господарській діяльності	94 «Інші витрати оперативної діяльності»	
6.	Нараховано амортизацію на ОЗ, що беруть участь у створенні ОЗ	15 «Капітальні інвестиції»	

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображається нарахування амортизації (накопичення амортизації) необоротних активів [1] у розмірі амортизаційних відрахувань та отриманого доходу у вигляді відсотків на інвестиції. Розмір амортизаційних відрахувань розраховується таким чином, щоб до кінця терміну служби об'єкта необоротних матеріальних активів (основних засобів) накопичена амортизація дорівнювала їх первісній вартості за виключенням ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – 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) [1].

Розглянувши типові бухгалтерські записи представлені в таблиці 1 ми констатуємо, що в дійсності відбувається збільшення відповідних витрат підприємства на суму нарахованої амортизації. Таким чином за допомогою рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» створюється накопичення зносу (накопичення амортизації) кошти з якого повинні використовуватись на оновлення основних засобів підприємства. Але цей рахунок не є «грошовим», він регулюючий і на ньому відображається грошова сума зносу основних засобів підприємства, а самі кошти на оновлення та ремонт основних засобів знаходяться на поточному рахунку підприємства.

У визначення собівартості продукції (робіт, послуг) входить ряд статей витрат, в тому числі і стаття “Амортизаційні відрахування”. Таким чином, в кожному одиному продукції (робіт, послуг) закладено амортизаційні відрахування, а відтак у сумі вирученій від реалізації продукції (робіт, послуг) є їхня частка. Отже, на наш погляд, доцільно відокремлювати знос (амортизаційні відрахування) з виручки від продажу готової продукції та акумулювати окремо, для цього ми пропонуємо, на рахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», цей рахунок пропонуємо зробити депозитарним Рис.1.



*Рисунок 1 – Формування рахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»*

За запропонованим нами механізмом накопичення зносу (амортизації) не є принциповим за яким методом буде відбуватись нарахування амортизації, чи це необоротні матеріальні активи, чи взагалі нематеріальні активи, але ж на згадані активи нараховується знос (амортизація), що відображається за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Але керівництво підприємств може бути проти такої пропозиції, але необхідно винаходити шляхи вирішення такого питання, коли на поточному рахунку відсутні вільні кошти для оновлення, ремонту нематеріальних активів (основних засобів), а необхідно проводити ремонти та оновлення нематеріальних активів.

В той же час на рахунку 13 «Знос (амортизація) нематеріальних активів» достатньо накопичено коштів, але вони лише «на папері», в нагоді буде саме запропонований нами механізм накопичення «живих» коштів, які і будуть реальним внутрішнім інвестиційним джерелом коштів.

Наприклад, при виготовленні умовної продукції в кількості 250 од. і повною собівартістю 32000 грн. амортизаційні відрахування (знос) складають 300 грн. (300 грн./250 од.=1,20 грн на од. умовної продукції). При продажі всієї партії продукції на рахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» надійде 300 грн. Таким чином будуть накопичуватись кошти, які відображають знос нематеріальних активів в результаті виготовлення продукції. Аналогічно може відбуватись накопичення зносу (амортизації) складських приміщень, будівель, споруд тощо.

Недоліком же діючої системи нарахування амортизації є те, що нарахований знос (амортизація) враховується лише за рахунок збільшення відповідних витрат підприємства та збільшення зносу основних засобів на суму нарахованої амортизації. Зараз, якщо на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» є достатня сума накопиченого зносу (амортизації), але на поточному рахунку підприємства недостатньо коштів – про відтворювальний процес не може йти мова.

За запропонованим нами механізмом (табл. 2) накопичення амортизаційних відрахувань відбувається з кожною товарною операцією: чим більше реалізованої продукції, тим більша відповідно і сума амортизаційних відрахувань.

Таблиця 2 – Накопичення амортизації в результаті реалізації готової продукції

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Примітки
1.	Надходження виручки від реалізації готової продукції	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	361 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	Відбувається процес реалізації продукції
2.	Відокремлення і перерахування коштів на спеціальний рахунок накопичення зносу (амортизації)	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	Відбувається процес накопичення зносу (амортизації)
3.	Здійснення капітальних інвестицій (капітальний ремонт, оновлення ОЗ)	15 «Капітальні інвестиції»	631 «Розрахунки з постачальниками»	Збільшуються капітальні інвестиції
4.	Погашення заборгованості по проведених капітальних інвестиціях	631 «Розрахунки з постачальниками»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	Зменшується сума накопиченого зносу (амортизації)

Отже, запропонований нами рахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» буде акумулювати «живі» кошти від нарахування амортизації. Запропонований механізм зацікавить керівництво підприємства більше реалізовувати, а значить випускати конкурентоздатну продукцію у підприємств з'явиться реальний внутрішній інвестиційний резерв для розвитку підприємства, який буде використовуватись виключно на оновлення необоротних активів підприємства.

#### ВИСНОВКИ

Дослідивши існуючу амортизаційну політику, яка склалася на сучасному етапі розвитку економіки в нашій державі, продовжує бути неефективною. На наш, погляд діюча амортизаційна політика не виконує свою головну функцію – мотивація до реального накопичення коштів для оновлення зношених і морально та технічно застарілих основних засобів підприємства. Сьогодні жодне підприємство не в змозі протягом нормативного терміну служби основних засобів відшкодувати свої витрати на їх відновлення, а за необхідності на оновлення.

Ми вважаємо, що доцільність обрання методу нарахування амортизації повинно відбуватись з урахуванням корисності для функцій управління, об'єктивності і реальності застосування конкретним суб'єктом господарювання, що в свою чергу буде заохочувати виробників до збільшення виробництва, тому що запропонований нами механізм накопичення амортизаційних відрахувань напругу залежить виробленої та реалізованої продукції.

Запропонований нами механізм вибору оптимальної амортизаційної політики керівництвом суб'єкта господарювання, оснований на реальному акумулюванні «живих» коштів має стати джерелом внутрішніх інвестицій для відновлення та оновлення основних засобів суб'єкта господарювання.

#### SUMMARY

**Skorba O. Methods of accounting for the processes of reproduction of fixed assets of the enterprise as a source of internal investment for the enterprise.**

*The article is devoted to the research of current state of amortization policy in Ukraine. The article examines depreciation reforms carried out starting from 1997 up to the present time and makes the conclusion that they only brought the national depreciation policy closer to the countries with the market economy, but the real accumulation of funds for fixed assets was not achieved. Consequently, depreciation allowances are not only unable to stimulate the development of the economic entity, and are not able to even provide simple maintenance of basic (even manufacturing) facilities, which leads to their depreciation, and money for renovation or repair is not.*

*In the work is stated that the use of a particular method of accrual of depreciation of fixed assets is appropriate to choose depending on the corrosiveness of the management functions, the objectivity, etc. The result will be to achieve the maximum effect from the application of the appropriate method of accrual of depreciation. The end result will be willingness of the subjects of management to the production of products (services).*

*Examining current amortization policy, which was formed at the present stage of economic development in our state, continues to be ineffective. In our view, the current amortization policy does not fulfill its main function - motivation to the real accumulation of funds for renewal of worn and morally and technically outdated main assets*

of the enterprise. Today no company is not able during the regulatory period of service of fixed assets to offset their costs for their renewal, but for the need for renewal. We believe that the feasibility of choosing a method of accrual of depreciation must be carried out taking into account the correlation for the management functions, the objectivity and feasibility of use by a particular entity of management.

Our proposed mechanism for selecting the optimal depreciation policy by the management of the enterprise, based on the real accumulation of "real" money can be a source of internal investment for renewal and renovation of basic assets of the state.

The obtained results of the research is relevant in an environment where the deterioration of the basic equipment of enterprises is sometimes up to 90%, and the necessary funds for renovation and repair of the basic equipment of the enterprise.

**Keywords:** fixed assets, wear, amortization, depreciation policy, reproduction of fixed assets.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 // Верховна Рада України: офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 25.10.2021).
2. Податковий кодекс України: зі змінами та доповненнями, станом на 25 жовтня 2021 р. // Верховна Рада України: офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.10.2021).
3. Антонова Л. В., Левченко Н. М., Белінська С. М. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності // Економіка та держава. 2017. №9. С. 16-20.
4. Бондар М. І., Бабіч В. В. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування // Вісник ЖДТУ. 2011. №1 (55). С. 33-34.
5. Голов С. Дискуссионные аспекты амортизации // Бухгалтерский учет и аудит. 2005. №5. С. 3-8.
6. Селіванова Н. М., Попович К. Ф. Оцінка міжнародного досвіду нарахування та обліку амортизації основних засобів // Economics. 2019. №2 (42). С. 63-70.
7. Єремія А. А. Основні концепції та функції амортизації // Академічний огляд. 2010. №2 (33). С. 102-107.
8. Шмиголь Н. М., Макієнко Ю. В. Аналіз закордонного досвіду у сфері методів нарахування амортизації // Класичний приватний університет. 2019. Вип. 5 (16). С. 98-105.

#### REFERENCES

1. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhgalterskoho obliku 7 "Osnovni zasoby": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27 kvitnia 2000 r. № 92 // Verkhovna Rada Ukrainy: ofitsiyni vebportal parlamentu Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (data zvernennia: 25.10.2021).
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy: zi zminamy ta dopovnenniamy, stanom na 25 zhovtnia 2021 r. // Verkhovna Rada Ukrainy: ofitsiyni vebportal parlamentu Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (data zvernennia: 25.10.2021).
3. Antonova L. V., Levchenko N. M., Belinska S. M. Vdoskonalennia system upravlinnia ta obliku protsesiv vidtvorennia osnovnykh zasobiv pidpriemstva yak skladovykh stratehii rozvytku diialnosti // Ekonomika ta derzhava. 2017. №9. S. 16-20.
4. Bondar M. I., Babich V. V. Amortyzatsiia neoborotnykh aktyviv: oblik ta opodatkuvannia // Visnyk ZhDTU. 2011. №1 (55). S. 33-34.
5. Holov S. Dyskussyonnye aspekty amortyzatsii // Bukhgalterskyi uchet i audit. 2005. №5. S. 3-8.
6. Selivanova N. M., Popovych K. F. Otsinka mizhnarodnoho dosvidu narakhuvannia ta obliku amortyzatsii osnovnykh zasobiv // Economics. 2019. №2 (42). S. 63-70.
7. Ieremiia A. A. Osnovni kontseptsii ta funksii amortyzatsii // Akademichniy ohliad. 2010. №2 (33). S. 102-107.
8. Shmyhol N. M., Makiienko Yu. V. Analiz zakordonnoho dosvidu u sferi metodiv narakhuvannia amortyzatsii // Klyasychni pryvatnyi universytet. 2019. Vyp. 5 (16). S. 98-105.