УДК 657

Щирська О.В., здобувач
Житомирський державний технологічний університет

ЗАКОНОДАВЧЕ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ

Розглянуто проблеми неузгодженості у трактуванні понять "амортизація", "знос" та "зношення" у нормативних документах. Визначено елементи облікової політики в частині амортизації в розрізі організаційної, методичної та технічної складових

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством є раціональна організація бухгалтерського обліку, яка забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок ведення. Це дозволить забезпечити користувачів повною та достовірною бухгалтерською інформацією та актуалізує вирішення ряду методичних, технологічних, технічних і організаційних питань.

Правильний вибір альтернативних варіантів, що містяться в нормативних документах та закріплюються в обліковій політиці, суттєво впливає на показники діяльності підприємства, а саме на порядок визначення собівартості, податку на прибуток та ін.

Метою статті є аналіз та обґрунтування проблемних питань, а також удосконалення нормативного регулювання в частині амортизації, як на рівні держави,так і на рівні підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями достатності нормативного регулювання бухгалтерського обліку амортизації приділяли увагу такі науковці, як: Т.Ю. Александрюк,Т.О. Дулік, В.В. Матвєєв, С.В. Шевчук, Омран Ахмад Мохаммад Аль-Іббіні та ін., питаннями сутності та формування облікової політики, як частини законодавчого регулювання присвячені праці: Т.В. Бараноської, О.П. Войналович, Н.М. Ганчук, П. Житнього, Г.Г. Кірейцева Н.І. Копняка, М.В. Кужельного, В.Г. Лінник, С.Г. Міщенко, О.В. Олійник, М.Т. и В.Г. Швеця тощо.

Спираючись на напрацювання даних науковців у сфері дослідження облікової політики підприємства необхідно зауважити, що недостатньо розглянутими залишаються питання щодо облікової політики в частині амортизації. Актуальність даного дослідження полягає в тому, що саме облікова політика дає можливість прослідкувати за достовірністю та повнотою здійсненних операцій, дотриманням підприємством чинних норм законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття "облікова політика" (accounting policies) у міжнародну практику обліку офіційно введено у 1975 р. із впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 "Розкриття облікової політики", а в Україні узаконено в процесі реформування бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності та введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [4, с. 19].

В Україні термін "облікова політика" появився в бухгалтерській термінології на початку 90-х років XX ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [14, с. 156].

Причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

– альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку передбачені законодавчими документами;

– розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;

© Щирська О.В., 2012

– зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [3, с. 41].

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" "облікова політика" – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовують підприємством для складання та подання фінансової звітності [5]. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку № 8 "Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки" облікова політика – це правила та процедури, що застосовуються при складанні фінансової звітності [9]. Звідси бачимо, що облікова політика як за вітчизняним, так і за міжнародним законодавством має на меті врегулювання складання фінансової звітності. Розглянемо підходи різних дослідників до трактування терміну "облікова політика".

Так, Т.В. Барановська вважає, що під "обліковою політикою підприємства" слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [1, с. 7].

Кірейцев Г.Г. вважає, що основним документом, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади, можливості підсилення функцій бухгалтерського обліку та позиції суб'єктів підприємницької діяльності щодо їх реалізації, є облікова політика підприємства [7, с. 43].

Кужельний М.В., Лінник В.Г. під обліковою політикою підприємства розуміють сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи [8].

ШвецьВ.Г. облікову політику розглядає, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [13].

Міщенко С.Г. визначає облікову політику як обліково-правову категорію і вважає складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління [10].

Олійник О.В. розглядає облікову політику у вузькому та широкому значенні (табл. 1).

Таблиця 1. *Зміст облікової політики за О.В. Олійник [12, с. 107]*

Облікова політика у вузькому значенні	*Облікова політика в широкому значенні*
Встановлений законодавством набір альтернатив з відображення у бухгалтерському обліку підприємства господарських	Методологія ведення бухгалтерського обліку для цілей: – управлінського планування (облікове забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на різних рівнях)
операцій, активів, капіталу та зобов'язань, витрат та фінансових результатів. На підприємстві зазвичай оформлюється у вигляді достатньо компактного внутрішнього нормативного документа (обсягом 12-15 стор.)	– адекватної оцінки активів, капіталу та зобов'язань, витрат та фінансових результатів при складанні зведеної фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал) – податкового планування (оптимізація оподаткування на підприємстві)
Спектр господарських операцій, які входять до облікової політики (в широкому значенні слова), що розуміється як інформаційне забезпечення системи управлінського та фінансового планування, надзвичайно різноманітний. У цьому разі облікова політика у вузькому значенні є складовою частиною облікової політики в широкому значенні	

Отже, розглянувши вищенаведені визначення поняття "облікова політика" визначили, що вона являє собою сукупність дій щодо формування методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку та має забезпечувати вибір альтернативних варіантів щодо відповідних об'єктів обліку відповідно до вимог чинного законодавства.

Аби забезпечити достовірність і повноту інформації нормативне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на різних рівнях.

В загальному нормативне регулювання бухгалтерського обліку амортизації поділяється на декілька рівнів: міжнародний, національний та рівень підприємства (рис. 1). Міжнародний рівень визначає загальні принципи, засади та рекомендації, щодо облікового відображення амортизації в країнах світу, які їх застосовують. Національний рівень встановлює вже більш детальні положення, закріплені державою в нормативних актах (держава встановлює перелік альтернатив або чітко регулює деякі питання бухгалтерського обліку). На рівні підприємства в обліковій політиці закріплюються альтернативи, вибрані ним для задоволення власних інтересів, тобто ті положення, які б не суперечили наданим в законодавстві альтернативам, та визначаються чіткі норми обліку амортизації.

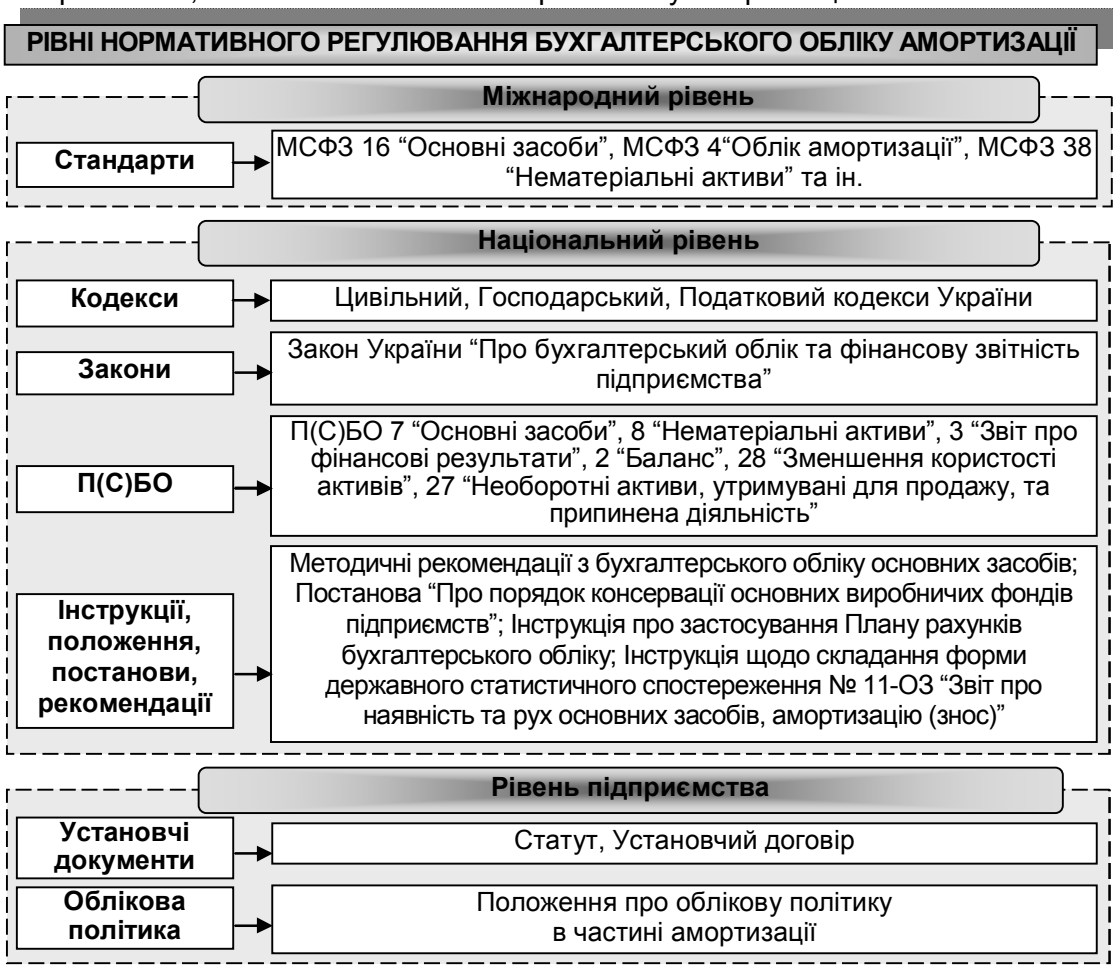

***Рис. 1**. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку амортизації*

За даними рис. 1 видно, що держава регулює лише деякі аспекти обліку амортизації, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої мети.

Організація бухгалтерського обліку та облікова політика зокрема, з рівня підприємства виходять як на національний, так і на міжнародний рівень, що обумовлено функціонуванням великої кількості транснаціональних компаній, підприємств з іноземними інвестиціями, які організовують облік з врахуванням чинників даних рівнів.

Рівні нормативного регулювання процесу нарахування зносу є взаємопов'язаними та взаємообумовленими, що представлено на рис. 2.

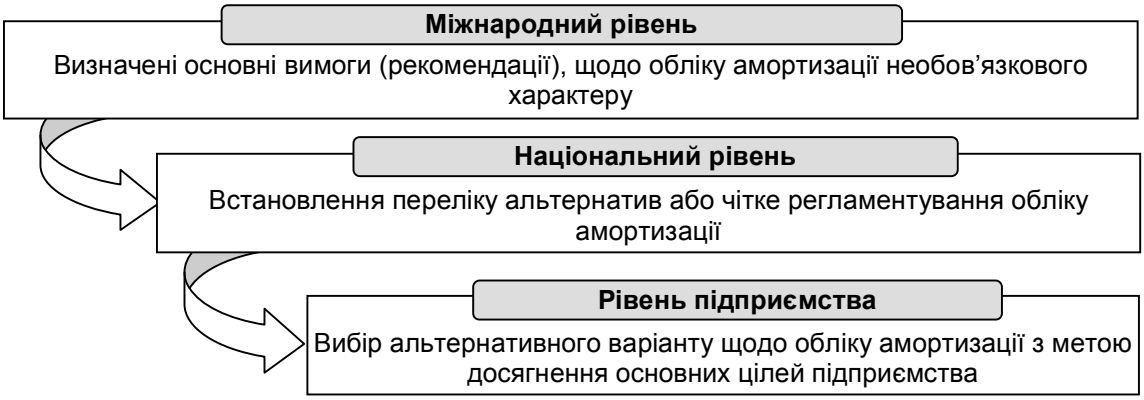

Рис. 2. *Взаємозв'язок рівнів нормативного регулювання обліку амортизації*

З рис. 2 видно, що на міжнародному рівні визначаються основні вимоги до країни, яка планує виходити на цей рівень, в частині обліку амортизації. Законодавство країни певною мірою переносить дані вимоги у національні нормативні акти, які поширюються на підприємства та інші організації і встановлює перелік альтернативних варіантів або чітке регламентування обліку амортизації. В свою чергу, підприємства пристосовуються до специфіки даних документів та здійснюють вибір альтернативного варіанту аби забезпечити досягнення основних його цілей.

Облік амортизації в Україні регулюється багатьма нормативними актами. Така, кількість нормативних актів дає можливість розкрити майже всі аспекти відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку. Але в них немає єдиної точки зору щодо трактування сутності понять "амортизація", "знос" та "зношення", що призводить до неправильного застосування даних понять як в П(С)БО так і в інструкції про застосування плану рахунків [6], доцільності державного контролю за амортизаційними відрахуваннями та не існує прямих вказівок про їх цільове використання.

Варто визначити наступні шляхи вирішення проблеми неузгодженості понятійно-категоріального апарату:

1) П(С)БО 7 "Основні засоби":

– вказати, що під поняттям "амортизація" слід розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту, під поняттям "зношення" – об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння). Відповідно під "зносом" розуміємо частину вартості майна, яка відображає ступінь його зношення.

2) Інструкція по застосуванню плану рахунків № 291:

– замінити назву рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" на 13 "Знос необоротних активів"; 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" на 133 "Знос нематеріальних активів"; 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів" на 134 "Знос довгострокових біологічних активів".

– замінити “За кредитом рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації)” на “За кредитом рахунка 13 “Знос необоротних активів” відображається нарахування зносу необоротних активів шляхом амортизації їх вартості та його індексація, за дебетом - зменшення суми зносу”;

– замінити “На субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів” на “На субрахунку 133 “Знос нематеріальних активів” узагальнюється інформація про суму зносу нематеріальних активів”;

– замінити “Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться…” на “Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться…”; “…узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках…” на “…узагальнюється інформація про суму зносу, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках…”.

Альтернативним варіантом запропонованих пропозицій є розробка та впровадження окремого стандарту бухгалтерського обліку “Амортизація”, в якому слід законодавчо закріпити всі аспекти даного процесу щодо різних груп необоротних активів. Це дасть змогу в межах одного нормативно-правового документу систематизувати та законодавчо закріпити особливості обліку нарахування амортизаційних відрахувань, формування та використання амортизаційного фонду.

Таким чином, усунувши неоднозначності у тлумаченні вищенаведених понять в нормативних документах, залишиться ряд альтернативних варіантів, які необхідно передбачити в обліковій політиці.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно обирає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку [5]. Отже, в обліковій політиці, на рівні підприємства, закріплюється вибір альтернативних варіантів, які закріплені в законодавстві щодо окремих об’єктів обліку.

На рівні підприємства амортизація значно впливає на ефективність його господарської діяльності та є постійним джерелом розвитку. Кожне підприємство формує власну амортизаційну політику, яка складається із сукупності способів розрахунку сум зносу та управління ними.

Ефективність амортизаційної політики залежить від того, наскільки точно підприємство передбачило в положенні про облікову політику вибрані альтернативні варіанти представлені у законодавстві.

Для детального дослідження питань, які розкриваються в обліковій політиці в частині амортизації, було проаналізовано 20 облікових політик різних підприємств (рис. 3).

Рис. 3. *Узагальнення результатів аналізу елементів облікових політик різних підприємств в частині амортизації*

Отже, відповідно до проведеного аналізу 20 облікових політик різних підприємств, можна сказати, що найбільше уваги приділялося методам амортизації, адже в законодавстві наведено на вибір 5 методів. Також, одним з важливих елементів облікової політики є визначення ліквідаційної вартості та строку корисного використання необоротних активів, адже від них залежить вартість, яку підлягатиме амортизації. Найменше набули розгляду питання: створення експертної комісії, порядку обліку амортизації, меж віднесення об'єктів до МНМА, що є негативним, адже всі ці елементи впливають на облікове відображення амортизації.

Основними цілями формування облікової політики в частині амортизації є:

– забезпечення єдиного підходу до організації та методики ведення бухгалтерського обліку амортизації;

– забезпечення періодичності проведення контролю за правильністю відображення в системі бухгалтерського обліку амортизації;

– надання достовірної інформації про амортизацію управлінському персоналу;

– визначення відповідальності за порушення норм бухгалтерського та податкового законодавства та ін.

Як вважають В.Д. Новодворський та Р.Л. Сабанін при формуванні облікової політики слід дотримуватися таких її складових:

1) методологічна – включає положення щодо регулювання методології бухгалтерського обліку;

2) методична – методи ведення обліку, порядок відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку;

3) організаційна – описується організація системи бухгалтерського обліку [11].

Відповідно Т.В. Барановська пропонує об'єднати об'єкти та елементи облікової політики в наступні три складові: організаційну, методичну та технічну

[2, с. 57]. Кожна складова облікової політики підприємства, яка відповідає рівню системи бухгалтерського обліку, об'єднує специфічні для неї об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи. Формування організаційної складової передує формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок при організаційній побудові облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства. Так, об'єктом організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, елементом один з чотирьох визначених законодавством способів організації обліку (створення бухгалтерської служби, безпосереднє ведення керівником, користування послугами приватного підприємця або аудиторської фірми). Методична складова передбачає визначення способів ведення обліку об'єктів бухгалтерського обліку, які мають альтернативні способи відображення. Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах та формах звітності, в тому числі внутрішньої, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової [2, с. 53-54].

Дотримуючись підходу Т.В. Барановської, розглянемо основні елементи облікової політики в частині амортизації в розрізі організаційної, методичної та технічної складових (рис. 4).

Рис. 4. *Запропоновані елементи облікової політики в частині амортизації в розрізі складових облікової політики підприємства*

Звідси випливає, що в *організаційній складовій облікової політики* в частині амортизації врегульовуються питання визначення особи, її прав, обов'язків та встановлення сфери відповідальності щодо ведення бухгалтерського обліку амортизації, що забезпечить розмежування облікової роботи між різним працівниками, що для великих підприємств є досить суттєвим.

У свою чергу, методична складова повинна встановити основні прийоми та методи бухгалтерського обліку амортизації. Основними питаннями, що підлягають відображенню в обліковій політиці в частині амортизації є: порядок оцінки необоротних активів; визначення ліквідаційної вартості необоротних активів; визначення строків корисного використання необоротних активів; визначення

методів амортизації; закріплення вартісної межі віднесення об'єктів до МНМА. Вважаємо, що врегулювання даних аспектів на рівні підприємства є обов'язковим, оскільки амортизація є одним з внутрішніх джерел фінансування підприємства та залишається основою для формування амортизаційного фонду на відновлення необоротних активів.

Технічна складова облікової політики щодо амортизації повинна містити наступні питання: перелік первинних документів щодо амортизації; встановлення форм внутрішньої звітності щодо амортизації, порядок їх складання і строки подання; визначення прийомів внутрішнього контролю щодо амортизації. Документування амортизації повинно охоплювати всі аспекти даного процесу, аби в подальшому у внутрішній звітності надавати повну й достовірну інформацію про амортизацію користувачам. Застосування прийомів та способів внутрішнього контролю повинно забезпечити своєчасне попередження відхилень та порушень у процесі відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ефективна система нормативного регулювання амортизації має забезпечувати єдині норми її тлумачення та, як наслідок, облікового відображення. У зв'язку з чим, удосконалено сутність понять "амортизація", "знос" та "зношення", які наводяться в П(С)БО та в інструкції про застосування плану рахунків, що призведе до усунення неузгодженості у даному питанні. А саме, під поняттям "амортизація" слід розуміти процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту, під поняттям "зношення" – об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння). Відповідно під "зносом" розуміємо частину вартості майна, яка відображає ступінь його зношення. А також, удосконалено елементи облікової політики в частині амортизації необоротних активів розрізі організаційної, методичної та технічної складових. Дана пропозиція забезпечить ефективність ведення бухгалтерського обліку амортизації з метою надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації для потреб управління.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. автореф. дис... к.е.н. спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т.В. Барановська. – К., 2005. – 24 с.

2. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. – К., 2005. – 282 с.

3. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. / за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 528 с.

4. *Житній П.* Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3 – С. 19-22

5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.

7. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

8. *Кужельний М.В.* Теорія бух обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id =92410&cat_id=92408

10. *Міщенко С.М.* Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис…. канд. екон. наук: 08.06.04 / С.М. Міщенко; Нац. аграр. ун-т. – К., 2004. – 21 с.

11. *Новодворский В.Д.* Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учеб. / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – М.: 2007. – 269 с.

12. *Олійник О.В.* Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): дис … на здоб. наук. ст. к.е.н.; спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / Оксана Вікторівні Олійник. – Житомир, 2002. – 284 с.

13. *Швець В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Швець В.Г. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

14. *Щирба М.Т.* Генезис облікової політики / М.Т. Щирба // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с.

ЩИРСЬКА Ольга Василівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 17.01.12 р.