

УДК 657.372.3:336.564.1

Трачова Д.М.

кандидат економічних наук

доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

Таврійського державного агротехнологічного університету

Trachova DM

PhD in Economics, associate professor

Associate Professor of Accounting and Taxation Department

Tavria State Agrotechnological University

**ОБЛІКОВА СКЛАДОВА ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ
ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
ACCOUNT COMPONENT IN FIXED ASSETS REPRODUCTION
ENSURING**

***Анотація.** В роботі розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики підприємства і держави, яке потребує розгляду в контексті формування реальних важелів сприяння формуванню діючого амортизаційного фонду підприємства.*

***Ключові слова:** амортизація, амортизаційна політика, фінансово-кредитні важелі розвитку підприємства, методологія обліку.*

Вступ і постановка проблеми. На даний час перед країною постало завдання переходу ресурсно-орієнтовної економіки на економіку інноваційну. Таким чином, напрямок розвитку економіки держави диктує переорієнтацію економіки підприємства. Інноваційний розвиток підприємств будь-якої галузі неможливий без модернізації виробничих активів, в першу чергу це стосується необоротних активів, адже саме вони є рушійною силою виробництва. Однак існуюча на даний момент амортизаційна політики не забезпечує навіть простого

відтворення необоротних активів, не говорячи про їх модернізацію чи інноваційні перетворення процесу виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Пошук ефективних шляхів формування амортизаційної політики неможливий без розгляду суті та ролі амортизації, чому присвячені праці таких вчених, як, Д. Рикардо, , А. Аракелян, Д. Баранов, В. Будавей, П. Буніч, В. Захаров, Я. Кваша, Ю. Куренков, К. Маркс, Ю. Любимцев, К. Макконел, П. Павлов, Д. Палтерович, Д. Рикардо, В. Сенчагов, П. Тальміна, А. Фукс.

Незважаючи на різноманіття теоретичних і методологічних підходів по темі дослідження, багато питань, що стосуються суті амортизації і амортизаційних відрахувань як джерела фінансування інвестиційної діяльності підприємства залишаються не розкритими.

До теперішнього часу недостатньо висвітлені принципи та економічні інструменти амортизаційної політики, а також питання, що стосуються особливості амортизаційної політики, як складової частини економічної політики господарюючих суб'єктів, зокрема, питань, пов'язаних зі збільшенням власних джерел фінансування інвестицій і стимулювання господарюючих суб'єктів в цільовому витрачанні амортизаційних коштів.

Актуальність даних проблем і їх недостатня опрацьованість зумовили вибір теми дослідження.

При дослідженні проблем ефективності формування амортизаційної політики підприємств і держави визначено, що одну з ключових ролей в ній відіграють теоретичні і методичні підходи до бухгалтерського обліку в цілому, що впливає на економічне трактування терміну «амортизація». При дослідженні еволюції трактування цього терміну Є.В. Жердев виокремлює «...дві альтернативні наукові концепції щодо сутності амортизаційної політики. Перша з них базується на класичній схемі використання амортизаційних відрахувань, а друга - на компенсаційній (ліберальній) схемі, коли амортизаційні відрахування трактуються як витрати» [1].

Таким чином при визначенні напрямів перетворення процесу формування

амортизаційної політики підприємства необхідно розглядати економічну категорію амортизації через призму існуючих концепцій обліку.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в умовах його гармонізації і стандартизації виникає зіткнення світоглядів теоретиків бухгалтерського обліку, які є представниками різних шкіл. В даний час склалася ситуація, коли в національну систему обліку впроваджуються правила, принципи і стандарти, виведені на основі англо-американської моделі обліку, проте загальна теорія бухгалтерського обліку в більшості випадків залишається без змін і відповідає класичному підходу. В результаті цього виникає невідповідність теоретичних основ обліку з практикою його ведення на основі національних стандартів. Причина даної проблеми криється в умовах і особливостях історичного формування теорії бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік являє господарський процес у вигляді єдиного цілого - це продукт свідомої цілеспрямованої роботи бухгалтера. І саме від його професійного судження залежить результат цієї роботи. При цьому облік і аналіз господарської діяльності підприємства тісно взаємопов'язані. Адже інформація, яку отримує держава про економічний стан підприємств базується на даних обліку. При цьому порядок формування цих даних, визначення окремих категорій з позиції національних стандартів обліку має низку особливостей. Також різницю в показниках економічної ефективності господарюючих суб'єктів забезпечують різні форми обліку та різні підходи до систем оподаткування.

Однак, всупереч сформованій думці, аналіз привноситься в облік, а не органічно впливає з нього. Оскільки кожен користувач бачить в облікових даних те, що його насамперед цікавить, то одна і та ж облікова процедура може бути інтерпретована по-різному. Особливо це стосується питання формування амортизаційної політики, оскільки навіть в сучасних тлумаченнях підходу до неї вітчизняні науковці розглядають її через призму загальнодержавних економічних інтересів, з боку податкового регулювання та представляючи інтереси суб'єктів господарювання різних галузей.

Так на думку О.В. Олійника амортизаційна політика є фінансовим важелем впливу на процеси економічного розвитку [2]. Відсутність позитивної динаміки в стимулюванні розвитку сільськогосподарського виробництва в нашій країні зумовлена неузгодженістю фінансово-кредитних важелів стимулювання економіки. Так, позитивна функція запровадженого ФСП нівелюється високим відсотком ставок кредитування підприємств обіговими коштами.

При вивченні питання узгодженості податкової кредитної та амортизаційної політики підприємств О.В. Олійником в свою чергу приведений розрахунок науковців Інституту аграрної економіки щодо оновлення машино-тракторного парку на рівні технологічної потреби.

На підставі цих даних визначено, що 50% від існуючої потреби покривається за рахунок амортизаційних відрахувань, а по 25%, відповідно, за рахунок прибутку та інвестиційних коштів «..Але реально нарахована амортизація забезпечує відтворення основних засобів лише на 10 %..»[2] .

З метою забезпечення простого відтворення запропоновано ввести зміни до амортизаційної політики підприємства в частині методики нарахування амортизації, а саме: «доцільно запровадити нормативний метод нарахування амортизації в розрахунку на 1 га посівної площі відповідної культури, аби повернути амортизації функцію джерела простого відтворення основних засобів. Такі нормативи амортизаційних відрахувань можуть бути визначені за технологічними картами, які відображають прогресивні технології вирощування сільськогосподарських культур, повний набір техніки, необхідної для даної культури, її реальну ринкову вартість, прогресивні норми амортизації, нормативне навантаження сільськогосподарської техніки [2].

Запровадження нормативної амортизації дозволило б, з одного боку, повернути амортизації функцію створення фінансових джерел для простого відтворення засобів праці, з іншого — поставило б сільськогосподарські підприємства у рівні умови з різною забезпеченістю технікою та основними засобами з різним їх зносом [3].

Питанням формування амортизаційної політики з боку зміни методології обліку займався І.В. Крапля, який при дослідженні питання застосування прискореної амортизації в країнах світу зазначає, що непряма амортизація – це «..непряма пільга, .. що є методом непрямого державного стимулювання розширеного розвитку через створення умов для формування й накопичення на підприємствах фінансових джерел, що забезпечують їх інвестиційну діяльність» [4].

При дослідженні досвіду інших країн визначено, що в останні роки набули поширення прискорені методи накопичення амортизаційних відрахувань. «..Напрямком прискореної амортизації пройшли такі відомі країни як США і Німеччина. США були однією з перших індустріально розвинених країн, яка застосувала прискорену амортизацію ще в роки Другої світової війни. Політика прискореної амортизації отримала свій розвиток під час податкових реформ 80-х рр. і по теперішній час [5]. Ефективність будь-якого методу нарахування амортизації стрімко підвищується при застосуванні своєчасних та об'єктивних переоцінок необоротних активів. Однак науковці вважають, що прискорена амортизація призведе до викривлення реального фінансового результату а система переоцінки – до викривлення вартості чистих активів підприємства. Для усунення запропоновано скористатися досвідом Франції «..де передбачено створення резерву з прискореної амортизації. Передумовою й причиною створення в складі акціонерного капіталу резерву з прискореної амортизації є необхідність позбавлення впливу прискореної амортизації на величину чистих активів і залишкову вартість основних засобів акціонерного товариства» [5].

Питання амортизації торкається О.Є. Гудзь при розгляді джерел формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств. Він зазначає, що власні джерела фінансових ресурсів, до яких входить і амортизація, повинні покривати лише їх мінімальну необхідність, при цьому він відносить амортизаційну політику до зовнішніх чинників формування фінансових ресурсів, оскільки підприємство може формувати такі ресурси тільки за умов сприятливого зовнішнього середовища [6].

О.Л. Правдюк в зазначає, що амортизаційна політика є складовою фінансової політики підприємства і держави та зазначає, що існуюча фінансова політика породжує «...низку суперечностей між: інтересами суб'єктів аграрної сфери і фіскальними інтересами держави; ціною грошей і рентабельністю виробництва; рентабельністю власного виробництва і рентабельністю фінансових ринків; інтересами виробництва і фінансової служби...» [7].

В цьому випадку доцільно екстраполіровать таку тенденцію і на амортизаційну політику, тобто напрямком її розвитку слід вважати пошук оптимального співвідношення між фінансовим інтересом держави та суб'єктів господарювання.

При дослідженні структури витрат підприємства Проданчук М.А. визначає вплив зовнішніх та внутрішніх чинників на склад та структуру витрат. При цьому він зазначає, що неможливо розглядати витрати окремо, без врахування концептуальної побудови «.. стратегічного управління витратами» [8], яка «... передбачає використання парадигм глобального стратегічного менеджменту, бухгалтерського моделювання та сучасних інформаційних технологій»[8]. Саме система оптимізації амортизаційних відрахувань в системі витрат за допомогою ефективної системи бухгалтерського обліку і покликана забезпечити ефективність використання та своєчасне оновлення необоротних активів підприємства.

При визначенні витратоформуєчих факторів, що впливають на обсяг і динаміку витрат у процесі здійснення господарської діяльності підприємства Г.О. Партин розглядає амортизаційну політику, як складову групи фінансово-економічних факторів [9].

Визнає амортизаційну політику однієї із найсуттєвіших складових облікової політики підприємства і Т.М. Чорнявська, в яка зазначає, що амортизаційна політика є «...одними з найсуттєвіших елементів облікової політики підприємства, які впливають на визначення фінансових результатів» [10]. Брошенко О.В. зазначає, що амортизаційна політика включає систему заходів з оптимізації формування витрат по використанню основних фондів

шляхом вибору найкращого варіанту числення амортизації... та розглядає амортизаційну політику, як зовнішній чинник впливу держави на кінцевий результат діяльності аграрного підприємства [11].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В Україні існує трактування амортизації, як частини витрат підприємства, однак в технологічно розвинутих країнах амортизаційна політика є частиною політики інвестиційної. Така схема вітчизняної методики нарахування амортизації, як витратної складової без урахування інвестиційної компоненти не забезпечує своєчасне технологічне переозброєння підприємств за рахунок недосконалої методологічної складової та високого рівня інфляції.

Недосконалий механізм обліку амортизаційних відрахувань без використання активних рахунків для накопичення амортизації частіше створює віртуальний амортизаційний фонд, який не має реального підтвердження на рахунках підприємства. Відсутність контролю з боку держави за відповідним формуванням амортизаційного фонду і одночасна уразливість цієї статті витрат при формуванні собівартості продукції сприяє уповільненню процесу реального формування амортизаційного фонду підприємства. Одночасно такий напрямок підвищення економічної ефективності використання необоротних активів не повинен створювати додаткового фіскального або контролюючого тягаря, який би заважав економічній самостійності та маневреності підприємства

Виклад основного матеріалу дослідження. При дослідженні питання формування амортизаційної політики, історії його розвитку та досвіду інших країн світу визначено, що процес відновлення необоротних активів і формування амортизаційного фонду підприємства не є тільки обліковим. Фінансування своєчасного оновлення виробничих потужностей підприємства залежить не від облікової взаємодії рахунків. Це питання методології процесу нарахування амортизації.

Суть амортизаційної політики у визначенні необхідних для дійсного відновлення необоротних активів сум. Саме це повинно формувати облікову політику підприємства.

Для формування амортизаційної політики в частині її облікового забезпечення слід застосовувати як вітчизняний досвід, так і досвід зарубіжних країн. Доведено, що міжнародні стандарти дозволяють підприємствам всі методи вітчизняних стандартів обліку, крім виробничого та кумулятивного. Підприємство обирає метод, який найкраще відображає очікувані майбутні економічні вигоди від експлуатації активу. Такий метод застосовують постійно протягом звітного періоду. Зміни методу відбуваються через зміни в умовах експлуатації активу чи отримання майбутніх економічних вигід. Так з 2016 року почали діяти корегування, внесені в міжнародні стандарти фінансової звітності, які розробила рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB). В цьому документі уточнено значення терміну «очікувані вигоди від застосування активу», який застосовувався підприємством при визначенні методів амортизації та закріпленні амортизаційної політики підприємства [12].

Метод участі в доходах, який застосовувався раніше, на думку експертів, не відображає повну картину формування економічних вигід від використання основних фондів і нематеріальних активів. Таким чином питанням оптимізації нарахування амортизації займаються вчені і практики всього світу. В цьому процесі важливі всі складові амортизаційної політики – організація, методологія, регулювання і контроль.

Однак одне з питань методики обліку, а не розрахунку суми амортизаційних відрахувань, бачиться в використанні типової кореспонденції рахунків. Якщо підприємство нормально функціонує, є прибутковим, має грамотно сформовану облікову політику, для нього доцільно сформувати амортизаційний фонд. Наявність контролю за цим процесом з боку держави є дуже позитивним фактором.

В Україні використовується спрощений варіант обліку нарахування амортизації. При цьому дебетуються рахунки обліку витрат та кредитується рахунок 13. Але така проводка позбавляє можливості мати інформацію про джерела на капітальні інвестиції. Крім того це не дозволяє акумулювати реальні кошти на відновлення необоротних активів. Механізм нарахування амортизації

можна удосконалити за допомогою рахунків діючого Плану рахунків. Для цього пропонуємо до рахунку 42 «Додатковий капітал» додати окремий субрахунок 427 «Амортизаційний фонд». Цей рахунок буде кореспондувати з рахунком 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Висновки. Таким чином питання використання облікової політики підприємства для формування дієвої амортизаційної політики постає дуже гостро. Основною перешкодою формування реального амортизаційного фонду підприємства є незахищеність і не контрольованість саме цієї статті витрат. Своєчасність розрахунків підприємства за матеріальні ресурси забезпечують договірні відносини з контрагентами. Правильність і своєчасність розрахунків за оплатою праці та органами соціального страхування контролюють податківці, інспекції та органи місцевого самоврядування. Вірність і своєчасність нарахування амортизації здійснюється тільки при перевірці сум податку на прибуток.

Для підприємств зі спрощеною системою оподаткування процес нарахування амортизації і формування реального амортизаційного фонду не контролюється. Вирішити цю проблему можуть тільки спільні дії зі сторони державних і контролюючих органів та самого підприємства. В період економічної кризи пропонується використання заохочувальних дій з боку держави у вигляді пільгового оподаткування. Також стимулювання може бути здійснено через вигідну відсоткову ставку кредитування процесу оновлення необоротних активів підприємства.

Список використаних джерел.

1. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-zasadi-formuvannya-amortizaciynoi-politiki-na-pidpriemstvah.html>.

2. Олійник О.В. [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/finansovo-kreditni-vazheli-efektivnogo-vidtvorennya-silskogospodarskogo-virobnictva.html>

3. Кленін О. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств / О. Кленін // Вісник економічної науки України. – 2006.– №2.– С. 109–112.

4. Крапля І.В. Прискорена амортизація як елемент облікової політики акціонерного товариства АПК [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/priskorena-amortizaciya-yak-element-oblikovoi-politiki-akcionernogo-tovaristva-apk.html>

5. Караваєва Н. Налоговое стимулирование инвестиций: опыт США // Налоги. – 1995. – № 7. – с. 4-6

6. Гудзь О.Є. Джерела формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/dzherela-formuvannya-finansovih-resursiv-silskogospodarskih-pidpriemstv.html>

7. Правдюк О.Л. Сутність, завдання та контур фінансової політики в аграрній сфері економіки [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/sutnist-zavdannya-ta-kontur-finansovoi-politiki-v-agrarniy-sferi-ekonomiki.html>

8. Проданчук М.А. Стратегічне управління витратами аграрних підприємств [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/strategichne-upravlinnya-vitratami-agrarnih-pidpriemstv.html>

9. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства / Г.О. Партин // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 124–133.

10. Чорнявська Т.М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу :

<http://magazine.faaf.org.ua/oblikova-politika-pidpriemstva-yak-faktor-upravlinnya-dohodami-i-finansovimi-rezultatami-diyalnosti.html>

11. Брошенко О.В. Бюджетна підтримка в системі державного регулювання розвитку аграрного виробництва [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/byudzhetna-pidtrimka-v-sistemi-derzhavnogo-regulyuvannya-rozvitku-agrarnogo-virobnictva.html>

12. IASB clarifies depreciation and amortisation [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/news/2014/05/depreciation>

***Аннотация.** В работе проанализированы научные подходы к процессу формирования амортизационной политики предприятия и государства, которые требуют изучения в контексте реальных рычагов обеспечения формирования действующего амортизационного фонда предприятий.*

***Ключевые слова:** амортизация, амортизационная политика, финансово-кредитные рычаги развития предприятия, методология учета.*

***Summary.** In this work there have been considered the scientific and methodological approaches to the process of formation of the depreciation policy of the enterprise and the state, which need to be studied in the context of real levers to ensure the formation of the current sinking fund companies.*

***Key words:** Amortization, depreciation policy, financial and credit levers enterprise development methodology*