

УДК 338.64

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Трачова Д.М.

кандидат економічних наук,

доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

Таврійського державного агротехнологічного університету

**ФОРМУВАННЯ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ
ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
FORMATION OF THE ENTERPRISES DEPRECIATION POLICY
ELEMENTS**

АНОТАЦІЯ

Питання формування амортизаційної політики підприємства в даний час повинно розглядатися не тільки в контексті суто облікової проблеми у якості складової облікової політики. В двадцять першому сторіччі до визначення елементів амортизаційної політики повинні долучатися фахівці різноманітних служб підприємства, оскільки саме амортизаційна політика знаходиться на перетині інтересів власників, фіскальних органів, інвесторів та держави. Забезпечення ефективної амортизаційної політики – це запорука науково-технічного прогресу країни в цілому, а не підприємства зокрема. Більш детальне вивчення окремих складових амортизаційної політики, зокрема строків корисного використання об'єктів необоротних активів, дає змогу стверджувати, що участь інженерів надає змогу визначати цей елемент з урахуванням тенденцій інноваційного розвитку та з урахуванням світової практики експлуатації аналогічних об'єктів. Для забезпечення розвитку цьому напрямку удосконалення амортизаційної політики підприємства необхідно змінити ставлення держави до нормативного регулювання строків корисного використання об'єктів необоротних активів.

Ключові слова: амортизаційна політика підприємства, інноваційний розвиток, науково-технічний прогрес, складові елементи амортизаційної політики, державне регулювання

АННОТАЦИЯ

Вопросы формирования амортизационной политики предприятия в настоящее время должны рассматриваться не только в качестве сугубо учетной проблемы, как составляющая учетной политики. В двадцать первом веке в определении элементов амортизационной политики должны участвовать специалисты различных служб предприятия, поскольку именно амортизационная политика формируется на пересечении интересов владельцев, фискальных органов, инвесторов и государства. Обеспечение эффективной амортизационной политики - это залог научно-технического прогресса страны в целом, а не предприятия в частности. Более детальное изучение отдельных составляющих амортизационной политики, в частности сроков полезного использования объектов необоротных активов, позволяет утверждать, что участие инженеров дает возможность определять этот элемент с учетом тенденций инновационного развития и практики эксплуатации аналогичных объектов. Для обеспечения развития амортизационной политики этом направлении необходимо изменить отношение государства к нормативному регулированию сроков полезного использования объектов основных средств.

Ключевые слова: амортизационная политика предприятия, инновационное развитие, научно-технический прогресс, элементы амортизационной политики, государственное регулирование.

ANNOTATION

Questions of the enterprise`s amortization policy formation must be considered not only as an accounting problem. Amortization policy in the twenty-first century, formed with the participation of engineering and economic services enterprise depreciation policy questions are at the intersection of the owners interests the fiscal

authorities, investors and the state. Ensuring effective amortization policy - is the key to scientific and technological progress of the country.

The participation of engineers in determining the useful lives makes it possible to determine it on the basis of innovative development trends and practices in operation of similar facilities in other countries. To ensure the development of the amortization policy you want to change the state's attitude to the normative regulation of the useful lives of fixed assets.

Keywords: depreciation policy of the enterprise, innovation development, scientific and technological progress, the elements of the amortization policy, government regulation.

Постановка проблеми. Підвищення ефективності використання необоротних активів підприємств є одним з основних питань яке треба розглядати у період трансформації економіки країни. Від вирішення цієї проблеми залежить фінансовий стан підприємства, конкурентоспроможність його продукції на ринку. Для підвищення ефективності використання необоротних активів на підприємстві, першочергове значення має їх відтворення.

Основне питання амортизаційної політики підприємств в даний час – це лише обрання методу амортизаційних відрахувань. Обраний метод нарахування амортизації закріплюється приказом та відображається у обліковій політиці підприємства. Однак для розробки ефективної діючої амортизаційної політики підприємства треба визначити низку інших факторів, що пов'язані з експлуатацією об'єктів основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові підходи до визначення суті і змісту амортизаційної політики містять багато спільних рис, однак мають суто економічну спрямованість, переважно без облікової складової. Пошук ефективних шляхів формування амортизаційної політики неможливий без розгляду суті та ролі амортизації, чому присвячені праці таких вчених, як Брошенко О.В., Гудзь О.Є., Жердев Є.В., Караваева Н.І., Крапля І.В., Кленін О.,

Олійник О.В., Партин Г.О., Правдюк О.Л., Проданчук М.А., Чорнявська Т.М. [1-10].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Формуючи методологію облікової політики фахівці повинні розуміти, що питання амортизаційної політики підприємства – це питання не розміру доходів і витрат, не формування інвестиційного фонду для оновлення необоротних активів, а питання технічного прогресу підприємств країни. В даний час стрімкого розвитку технологій і розширення інформаційного простору неможливо концентруватися на суто облікових методах нарахування амортизації. Її необхідно формувати сукупними силами облікових, технічних і економічних служб підприємства. Одним з важливих критеріїв формування амортизаційної політики повинні стати обґрунтовані строки корисного використання об'єктів необоротних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Амортизація — систематичний розподіл вартості об'єкта, що бере участь у процесі виробництва, на вартість вироблених товарів, робіт, послуг [11 с. 173]. В економіці об'єкти матеріального світу розподіляються за характером їх участі у процесі виробництва на оборотні та необоротні активи.

Оборотні активи повністю переносять свою вартість на вартість об'єкта виробництва одразу, за один раз (наприклад, сировина, матеріали), а необоротні — поступово, у процесі амортизації. Особливістю останніх є те, що вони беруть участь у процесі виробництва не одного об'єкта (продукції, робіт, послуг), а багатьох об'єктів — вони використовуються у процесі виробництва, як правило, досить тривалий час.

Нарахування амортизації регламентується П(С)БО №7, за яким амортизація – це систематичне розподілення вартості основних засобів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [12].

Серед альтернативних методів нарахування амортизації, що передбачені стандартами GAAP, можна визначити такі, як метод списання та заміни, метод групового та змістовного обліку зносу, метод оцінки товарно-матеріальних запасів.

Нарахування амортизації у податковому обліку регламентується Податковим Кодексом України, за яким амортизація – це поступове віднесення витрат, що пов'язані з придбанням, виготовленням та покращенням основних фондів, на зменшення скорегованого прибутку у межах поставлених норм амортизаційних відрахувань [13].

У сучасному інформаційному світі часто в процесі виробництва використовують не лише матеріальні, а й нематеріальні об'єкти — так звані нематеріальні активи. Якщо ці об'єкти використовують понад один рік, з погляду витрат вони також підлягають амортизації, що є майже повністю подібною до амортизації основних засобів.

У бухгалтерському обліку вироблено досить чіткі критерії для визначення об'єктів, що підлягають амортизації. Це об'єкти (активи), що мають очікуваний строк корисного використання понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Такі об'єкти підлягають амортизації.

Об'єкти (активи), що мають строк корисного використання не більше одного року, амортизації не підлягають і незалежно від вартості відносяться на витрати одразу при їх передачі в експлуатацію.

Підприємство може переглядати методи нарахування амортизації у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від використання об'єкта (п. 28 П(С)БО 7, п. 31 П(С)БО 8) [12, 14]. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації, про що слід зазначити у розпорядчому акті.

Методи амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку передбачені в п. 26 П(С)БО 7 — ці самі методи застосовуються і для амортизації нематеріальних активів підприємства (п. 27 П(С)БО 8). Підприємство самостійно обирає метод амортизації з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від використання відповідного об'єкта.

Усупереч поширеній думці, обрання методу амортизації не є постійною складовою облікової політики. Ці методи можна, але не обов'язково зазначити у положенні про облікову політику. Цілком достатньо, коли методи амортизації

визначаються окремо для кожного об'єкта основних засобів при введенні їх в експлуатацію.

За даними проведеного обстеження підприємств Запорізької області, на практиці для основних засобів та нематеріальних активів використовують прямолінійний метод (інші методи застосовують не часто).

Для малоцінних необоротних матеріальних активів зазвичай використовують або метод 50%/50%, або метод 100% списання. Останній на сьогодні є доцільнішим через деякі неузгодженості щодо поняття малоцінних необоротних матеріальних активів і основних засобів у податковому законодавстві. При цьому перерахунок амортизації за попередні періоди не відбувається, бо зміни стосуються лише поточного і майбутніх періодів (п. 38 МСБО 8) [15].

Однак суто облікових методів нарахування амортизації для формування облікової політики підприємства замало. Необхідна спільна робота технічних і управлінських служб, зокрема для визначення строку корисного використання, який підприємство визначає самостійно при введенні об'єкта в експлуатацію (для нематеріальних необоротних активів — при зарахуванні на баланс), у розпорядчому акті при зарахуванні на баланс.

Але слід узяти до уваги, що строк використання призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації такого активу. Загалом підприємство є вільним у виборі строку і має враховувати особливості своїх виробничих процесів. Безперечно, що різні об'єкти основних засобів матимуть різні строки корисного використання залежно від інтенсивності їх застосування в діяльності підприємства. Саме цей показник повинен встановлюватися спільно із технічними службами підприємства з урахуванням не тільки його фізичного зносу, а і світових тенденцій модернізації даного виду обладнання або інноваційного розвитку певного виду виробництва.

Однак на суто внутрішні показники формування амортизаційної політики впливають чинники нормативного регулювання фіскальної політики держави.

Так для тих платників податку на прибуток, які визначають податкові різниці, на обрання очікуваного строку на практиці впливають норми Податкового

Кодексу України. Згідно з пп. 138.3.3 Кодексу, у податковому обліку встановлено мінімально допустимі строки для розрахунку податкової амортизації [13]. У податковому обліку підприємство використовує більші строки: або згідно з бухгалтерським обліком підприємства, або визначені цим підпунктом Податкового Кодексу України (залежно від груп). Тому в разі, якщо строк використання у бухгалтерському обліку підприємство визначить коротшим, ніж визначено у Податкового Кодексу України, воно матиме тимчасову податкову різницю (відстрочений податковий актив).

У майбутньому, коли у бухгалтерському обліку амортизація об'єкта завершиться, він і далі амортизуватиметься у податковому обліку, зменшуючи податок на прибуток.

Як правило, підприємства, які зобов'язані коригувати фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток, намагаються встановлювати у бухгалтерському обліку методи амортизації, не менші від визначених у Податковому Кодексі України, щоб не мати податкових різниць.

Наголосимо на тому, що амортизація здійснюється виходячи з очікуваного строку корисного використання. На практиці він, найімовірніше, виявиться для конкретного об'єкта або більшим, або меншим (коли об'єкт вийде з ладу до закінчення строку). Лише підприємства, що здійснюють діяльність, пов'язану з джерелами підвищеної небезпеки, для яких встановлені обов'язкові правила щодо строків експлуатації певних об'єктів, — майже завжди точно знають реальний строк.

Під час річної амортизації необхідно звертати увагу, зокрема, на такий аспект, як майбутнє завершення очікуваного строку корисного використання. За потреби цей строк може бути переглянуто (наприклад, подовжено). Строк може бути і скорочено, якщо об'єкт починають використовувати інтенсивніше.

Амортизація об'єкта нараховується виходячи з нового строку корисного використання починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (п. 25 П(С)БО 7, п. 31 П(С)БО 8).

Перегляд строку не тягне за собою ретроспективного перерахунку, тобто коригувати (виправляти) нараховану раніше суму амортизації не треба, адже такий перегляд стосується поточного і майбутніх періодів (п. 38 МСБО 8).

При цьому, якщо очікуваний строк минув, а об'єкт продовжує використовуватися, це не є підставою для його списання. Якщо об'єкт має нульову залишкову вартість, підприємство може дооцінити його в установленому порядку із залученням оцінювача або просто припинити амортизацію.

Висновки. Складність формування категорії «амортизація» обумовлена перетином сфер впливу облікових і економічних теорій, залежить від інтересів зовнішніх і внутрішніх користувачів, формується всередині підприємства, але під впливом зовнішніх факторів і повинна враховувати стратегію і тактику розвитку бухгалтерського обліку не відокремлюючи його від розв'язання проблем економічного середовища конкретної країни, а працювати у сукупності з ним.

Отже, амортизаційні відрахування – один з головних джерел здійснення реальних інвестицій. За допомогою амортизації регулюється швидкість оновлення необоротних активів, інтенсифікується процес її відтворення, регулюється технічна та виробнича політика на підприємстві.

Однак питання формування амортизаційної політики підприємства повинно виходити за окреслення суто облікового показника амортизаційних відрахувань. Необхідно розглядати комплекс технічних критеріїв, які впливають на формування амортизаційної політики підприємства і країни в цілому. Однією з важливіших складових процесу амортизації, яка знаходиться на перетині сфер впливу економічної і технічної служб є строк корисного використання об'єкту. Безперечно, участь технічної служби підприємства забезпечить фахове встановлення цього показнику не тільки з урахуванням стабільної роботи об'єкту необоротних активів, но і з урахуванням інноваційного переобладнання виробництва з урахуванням передових світових тенденцій.

Однак навіть в питання встановлення строків експлуатації об'єктів втручається держава із елементами фіскального регулювання. Неузгодженість нормативних документів, а саме стандартів обліку і податкового кодексу гальмують процеси

формування амортизаційної політики підприємства, а, відповідно, і процеси науково-технічного прогресу вітчизняних підприємств.

Вважаємо, що амортизаційна політика повинна органічно поєднувати директивні та ринкові важелі при посиленні останніх. На даний час в Україні не вироблено амортизаційної політики, яка б дала змогу стимулювати використання одного з найбільших інвестиційних ресурсів. Необхідно створити таку систему амортизації, яка б у рамках загальнодержавного регламенту дала змогу кожному підприємству обирати найсприятливіші режими відновлення необоротних активів.

Бібліографічний список:

1. Жердєв 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. Демяненко М. Я. Фінансовий словник-довідник / М. Я. Демяненко. – К. : ІАЕ УААН, 2003. –с. 173

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7. Основні засоби, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 // Бухгалтерія : зб. систематизованого законодавства. – 2007. – № 1 – С. 101–105

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010, №2755-VI (редакція від 20.11.2016) [Електронний ресурс] / Дебет кредит: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <https://docs.dtkk.ua/ua/doc/1011.47.0>

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" (редакція від 01.01.2015) [Електронний ресурс] / Дебет кредит: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <https://docs.dtkk.ua/doc/1037.558.0>

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки від 01.01.2012 [Електронний ресурс] / Дебет кредит: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <https://docs.dtkk.ua/doc/1014.7730.0>

