

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3 т. / за ред. Т.І. Єфименко, А.І. М'яковського. Вид. 2-ге, переробл. й доповн. Київ: ДНУ «Акад. фін. Управління», 2013.

4 Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гіза-туліна // Незалежний аудитор. 2012. № 6. С. 56-57

5. Сушко Н.І. Становлення Державної казначейської служби України як складової модернізації управління державними фінансами. / Н.І. Сушко// Фінанси України. 2017. № 6. С. 56-73.

6. М'яковський А. І. Стратегічні напрями розвитку системи управління державними фінансами. Фінанси України. 2013. № 8. С. 7-18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_8_3.

7 Голинський Ю. О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Львів. держ. фін. акад. Львів, 2015. 20 с.

8. Чечуліна О.О. Сучасні проблеми застосування внутрішнього державного фінансового контролю і аудиту в Україні /О.О. Чечуліна// Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 4. С. 17-20.

ДОСЛІДЖЕННЯ ВПЛИВУ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОГО ФОНДУ НА ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

IMPROVEMENT OF THE METHOD OF FORMING THE DEPRECIATION FUND TO THE INDICATORS OF THE ENTERPRISE'S EFFECTIVENESS

УДК 657

Трачова Д.М.

к.е.н., доцент, докторант відділу обліку та оподаткування
Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»
Національної академії
аграрних наук України

У статті розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики підприємства і держави, що потребують розгляду в контексті сприяння підвищенню економічної ефективності підприємства.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, облікова політика, ефективність діяльності підприємства.

В статье рассмотрены научно-методические подходы к процессу формирования амортизационной политики предприятия и государства, которые требуют рассмотрения в контексте содействия

повышению экономической эффективности предприятия.

Ключевые слова: амортизация, амортизационная политика, учетная политика, эффективность деятельности предприятия.

The paper deals with the scientific and methodical approaches to the process of enterprise's amortization policy formation, which require consideration in the context of promoting the increase of the economic efficiency of the enterprise.

Key words: depreciation, depreciation policy, accounting policy, efficiency of enterprise activity.

Постановка проблеми. Фінансовий результат і амортизаційна політика тісно пов'язані між собою. Наявність альтернативних методів амортизації, дозволених державою, дає підприємству право вибору. Прийняті рішення щодо наявних альтернатив закріплюються в амортизаційній політиці підприємства. Однак зміна методологічного підходу до нарахування амортизації в сучасній економіці не привела до росту амортизації як власного джерела інвестицій підприємств і посилення мотивації до оновлення основних засобів.

Сьогодні методика нарахування амортизації ґрунтується на використанні нормативів стандартів бухгалтерського обліку з коригуванням на вимоги податкового Кодексу України. Однак застосування різних методик формування амортизаційного фонду дасть змогу виявити найбільш ефективні в різних економічних умовах складники формування амортизаційної політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методології і практики формування амортизаційної політики стали об'єктом дослі-

джень багатьох українських і зарубіжних учених. Значний внесок у розроблення теоретичних основ амортизаційної політики зробили вітчизняні вчені: Т.І. Арт'юмова, Л.М. Бабич, М.І. Бондар, М. Борисенко, О.Ф. Вареник, Л.В. Городянська, Є.В. Жердев, П. Житний, Т.В. Загорська, С.В. Захарін, О. Кленін, М.В. Котова, І.В. Крапля, Т.Д. Косова, Н. Лоханова, Л.В. Овод, П. Орлов, Є.І. Помилуйко, Г.В. Пуйда, О.А. Скорба, Н.М. Ткаченко, А.В. Череп, М. Чумаченко, О.В. Щирська та багато інших.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження наявної методики нарахування амортизації, визначення важелів впливу амортизаційної політики підприємства на фінансовий і соціальний результат діяльності підприємства

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах економічних реформ питання, що пов'язані зі змінами в обліку та аналізі господарської діяльності, стали предметом глибокого економічного дослідження. Особливу увагу в цьому аспекті привертає дослідження стану та ефективності використання основних засобів. Це зумов-

люється тим, що основні засоби є необхідним фактором будь-якого виробництва, ефективність їх використання прямо пропорційно впливає на кінцеві результати господарської діяльності підприємств та створює можливість збільшення обсягу виробництва без додаткових капітальних вкладень. У зв'язку з цим проблема вибору оптимального методу визначення амортизаційних відрахувань сьогодні є актуальною.

Натепер в Україні відсутній єдиний підхід до формування амортизаційної політики, яка давала би змогу стимулювати використання одного з найбільших інвестиційних ресурсів – основного капіталу підприємств. Це зумовлює необхідність створення системи амортизації, яка б у межах загальнодержавного регламенту дала змогу кожному підприємству обирати найсприятливіші режими відновлення основних фондів.

Амортизаційні відрахування, що представляють собою грошові кошти, призначені для відшкодування зносу основних засобів, необхідні підприємству для уникнення збитків і підтримки прибутковості [8].

Амортизаційні відрахування на повне відновлення капіталу вилучаються з доходу, отриманого від реалізації продукції, створеної за допомогою капітальних фондів. Причому фактично амортизаційні відрахування включаються до вартості виробленої цими капітальними фондами продукції і являють собою перенесення вартості поступово зношуваних основних засобів на вартість вироблюваної продукції.

Таким чином, амортизація – це процес відтворення капіталу. Чим швидше відбувається його відтворення, тим ефективніша комерційна діяльність організації, що підтверджує значущість вивчення цього складника фінансів. Крім того, амортизаційні відрахування є власним фінансовим ресурсом підприємства, що володіють великими перевагами порівняно з прибутком, оскільки не оподатковуються.

Більшість матеріальних і нематеріальних необоротних активів надходять на підприємство внаслідок здійснення капітальних інвестицій.

Капітальні інвестиції – це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За економічним змістом вони являють собою основне джерело простого та розширеного відтворення [6].

Капітальні інвестиції класифікують за такими ознаками: за структурою (капітальне будівництво, придбання основних засобів, придбання інших необоротних матеріальних активів, формування основного складу); призначенням (капітальні інвестиції, які здійснюються для виробничої і невиробничої сфери діяльності); ступенем готовності (закінчені об'єкти, незавершене виробництво); способом організації (господарський, підрядний, змішаний) [5].

Оскільки амортизаційні відрахування є частиною витрат підприємства, вважаємо за необхідне розглянути структуру витрат з метою виявлення резервів збільшення питомої ваги амортизації (табл. 1).

Таблиця 1

**Структура витрат підприємств
Запорізької області, %**

Статті витрат	Роки			Відхилення показників 2017 р. від 2015 р.
	2015	2016	2017	
Витрати на оплату праці	24,7	23,1	36,7	12,0
Відрахування на соціальні заходи	7,8	6,6	10,4	2,6
Матеріальні витрати	5,3	5,0	6,5	1,1
Амортизація	5,2	5,9	3,4	-1,7
Інші операційні витрати	51,5	58,2	39,2	-12,3
Інші витрати	5,4	1,2	3,8	-1,6
Всього витрат	100,0	100,0	100,0	-

Джерело: Власні спостереження автора

За даними таблиці 1 можна дійти висновку, що питома вага амортизаційних відрахувань у структурі витрат підприємств майже постійна – приблизно 5% у базовому та 2015 роках, однак у звітному році цей показник знизився до критичної відмітки – 3,4%. Це, безперечно, неприпустимо, оскільки вкрай негативно позначається на формуванні амортизаційного фонду і ставить під загрозу не тільки його наявність, а й саму доцільність нарахування амортизації.

При цьому, за даними таблиці 1, спостерігається велика частка інших операційних витрат, до якої включаються витрати на податки, які включені до собівартості. При цьому аналіз показників забезпеченості основними фондами і їх використання свідчить, що вартість основних фондів за досліджуваний період збільшилася на 4,91%. Це пов'язано із закупівлею нового обладнання у межах використання інвестиційних програм.

Саме за рахунок такої динаміки зміни основних показників відбулося зростання показників, які характеризують ефективність використання основних фондів, а саме: зростання фондівіддачі – на 14,71%, фондоозброєності праці – на 11,39% за відповідного зниження фондомісткості на 12,83%.

Однак для забезпечення формування амортизаційної політики на підставі даних обліку необхідно насамперед проаналізувати інформацію про наявність необоротних активів (на досліджуваних підприємствах вони зосереджені переважно в категорії «основні засоби») та порівняти їх облікову вартість із сумами нарахованої амортизації.

Основне обліково-інформаційне навантаження в частині формування амортизаційної політики під-

приємства лягає на форму 11-ОЗ статистичної звітності. Основним недоліком цього документу є періодичність (річна) та необов'язковість його подання.

Під час вивчення цього питання було зроблено запит до обласного статистичного управління та отримана відповідь про відсутність необхідного масиву даних для визначення загальних тенденцій по області. У наступних підрозділах для аналізу загальних тенденцій використано показники Державної служби статистики, однак вони не дають загальних даних для розрахунку показників ефективності використання необоротних активів підприємств по Україні загалом.

Економічний механізм країн із розвинутою ринковою системою забезпечує можливість використання широкого переліку методів амортизації необоротних активів – основних засобів і нематеріальних майнових цінностей.

Зауважимо, що в Україні в обліку амортизації є певні особливості. У бухгалтерському обліку вироблено досить чіткі критерії для визначення об'єктів, що підлягають амортизації. Це об'єкти (активи), які мають очікуваний строк корисного використання понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Такі об'єкти підлягають амортизації [8].

Серед об'єктів, що підлягають амортизації, за критерієм вартості виділяють основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи. Останні амортизуються спрощеним порядком.

Критерій вартості для бухгалтерського обліку підприємство встановлює самостійно в наказі про облікову політику. Згідно з Податковим Кодексом України, до основних засобів належать об'єкти вартістю понад 6000 грн (якщо підприємство є платником ПДВ, ця сума береться до уваги без ПДВ, що становить 7200 грн з ПДВ). Тому більшість підприємств обрала саме такий критерій розмежування малоцінних необоротних матеріальних активів та основних засобів – для того щоб мінімізувати податкові різниці [2].

Підприємство може обирати більший критерій – тоді все залежатиме від методів амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. Якщо застосовуються традиційні методи 50%/50% або 100% під час передачі до експлуатації, то підприємство (якщо воно зобов'язане коригувати фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток) матиме податкову різницю (відстрочений податковий актив, а для методу 50%/50% – спочатку відстрочений податковий актив, а тоді – відстрочене податкове зобов'язання).

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) [4]. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем при-

йняття рішення про зміну методу амортизації, про що зазначається у розпорядчому акті.

Методи амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку передбачені в п. 26 П(С)БО 7 – ці ж методи застосовуються і для амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (п. 27 П(С)БО 8). Підприємство самостійно обирає метод амортизації з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від використання відповідного об'єкта (основних засобів чи малоцінних необоротних матеріальних активів) [3].

Обрання методу амортизації не є постійним складником облікової політики. Ці методи амортизації основних засобів можна, але не обов'язково, зазначати у Положенні про облікову політику. Достатньо, коли методи амортизації визначаються окремо для кожного об'єкта основних засобів під час введення їх в експлуатацію.

Як правило, підприємства на практиці для основних засобів та нематеріальних активів застосовують прямолінійний метод (інші методи застосовують вкрай рідко).

Для малоцінних необоротних матеріальних активів зазвичай застосовують або метод 50%/50%, або метод 100%. Останній сьогодні є більш доцільним через деякі неузгодженості щодо поняття малоцінних необоротних матеріальних активів і основних засобів у податковому законодавстві.

Перерахунок амортизації за попередні періоди не відбувається, оскільки зміни стосуються лише поточного і майбутніх періодів (п. 38 МСБО 81) [1].

Строк корисного використання об'єкта підприємство визначає самостійно під час введення об'єкта в експлуатацію (для малоцінних необоротних матеріальних активів – під час зарахування на баланс), у розпорядчому акті під час зарахування на баланс. Строк використання призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації такого активу. Тобто підприємство є вільним у виборі строку і має враховувати особливості своїх виробничих процесів [7].

Різні об'єкти основних засобів матимуть різні терміни корисного використання залежно від інтенсивності. 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 [2].

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 основних засобів у бухгалтерському обліку підприємство визначить коротшим, ніж визначено у Подат-

ковому Кодексі 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. Пп. 138.3.4 Податкового Кодексу України встановлено також строки нарахування податкової амортизації для малоцінних необоротних матеріальних активів [2].

Підприємства, які зобов'язані коригувати фінансовий результат із 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.

Амортизація здійснюється виходячи з очікуваного строку корисного використання. На практиці він виявляється для конкретного об'єкта або більшим, або меншим (у тому разі, якщо 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 нарахування річної амортизації необхідно звертати увагу, зокрема, на такий аспект, як майбутнє завершення очікуваного терміну корисного використання. За потреби цей строк може бути переглянуто (наприклад, подовжено). Строк може бути і скорочено, якщо об'єкт починають використовувати більш інтенсивно [2].

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 немає необхідності, адже такий перегляд стосується поточного і майбутніх періодів (п. 38 МСБО 8).

При цьому, якщо очікуваний строк минув, а об'єкт продовжує експлуатуватися, 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.

Обрання методів амортизації для цілей податкового обліку чітко регламентовано Податковим Кодексом України. Вважається, що для управлінського обліку підприємство може застосовувати будь-який метод амортизації згідно з вітчизняними чи міжнародними стандартами обліку. Однак на практиці основна увага облікової служби зосереджена на виконанні вимог контролюючих органів, і застосування подвійних розрахунків не призведе до економічного ефекту.

А.В. Череп вважає, що в кінцевому результаті амортизаційна політика повинна привести до максимізації величини: амортизаційні відрахування плюс чистий прибуток. Ця величина може слугувати критерієм обґрунтування ефективності амортизаційної політики. Однак, крім факту накопичення коштів, ефективність проведення амортизаційної політики повинна доповнюватися показниками оновлення основних засобів із бажаним елементом інноваційного складника. Крім того, поряд із показниками ефективної амортизаційної політики в сукупності з оновленням основних засобів одночасно повинен розглядатися не тільки суто прибутковий, а і соціальний ефект інноваційного складника [9].

Однак об'єктивними показниками ефективності амортизаційної політики не можуть бути абсолютні показники, оскільки є розмаїття умов діяльності різних господарюючих суб'єктів (розміри підприємства, галузь, нормативне регулювання).

Контролювати результати амортизаційної політики підприємства держава може за даними звітності. Нараховану за період амортизацію (крім тієї частини, що капіталізується) відображають у звіті про фінансові результати у складі відповідних статей витрат.

Висновки з проведеного дослідження. Розроблення облікової політики на підприємстві – дуже трудомісткий і відповідальний процес, адже підприємству не один рік доведеться працювати і враховувати всі зобов'язання згідно з розробленою ним обліковою політикою, яка має довгостроковий характер і не підлягає змінам протягом усього звітного року.

Таким чином, до основних показників ефективності проведення амортизаційної політики підприємства, які враховують всі впливи макро- і мікросередовища, необхідно віднести:

1. Перевищення річної суми амортизаційних відрахувань та вартості введених основних засобів над вартістю виведених з експлуатації основних засобів в динаміці свідчить про спроможність підприємства фінансувати за рахунок амортизаційних відрахувань витрати на відтворення основних засобів.

2. За умови наявності темпів приросту засобів праці відбувається зменшення середнього віку основних засобів, зростає частка амортизації в собівартості продукції, але за рахунок зростання виробництва збільшується фондівіддача та вивільнюються з обороту кошти, які перевищують втрату прибутку, що спричинена збільшенням амортизаційності продукції.

3. Розмір балансової вартості активів та сума амортизаційних відрахувань на підприємстві забезпечують реалізацію ефекту «податкового цита» амортизації

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). «Подання фінансової звітності» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 Електронний ресурс: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013
2. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Помилуйко Є.І. Амортизаційна політика в Україні: проблеми і перспективи вдосконалення / Є.І. Помилуйко., 2011. (Економічний аналіз).
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
5. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. / Пушкар М.С. Тернопіль: Картбланш, 2010. 260 с.
6. Сльозко Т. Процедура бухгалтерського обліку: організаційний та методичний підходи / Т. Сльозко., 2008. (Бухгалтерський облік і аудит)
7. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук., 2005. (Бухгалтерія в сільському господарстві).
8. Чорнявська Т.М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності [Електронний ресурс] / Т.М. Чорнявська // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua>.
9. Череп А.В. Вплив амортизаційної політики на формування фінансових результатів підприємства / Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. 2012. Випуск 2 том 1. С. 92. URL: <http://journals.uran.ua/index.php/2225-6407/article/view/6541/5700>