

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна
ЕКОНОМІКА



Дніпровський державний
аграрно-економічний
університет

ЛКС Центр

Видавництво ТОВ «ЛКС-центр»

1 0 0 1 0 1 3

УДК 657.372.3

О. О. Любар,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК НЕВІД'ЄМНА СКЛАДОВА ЙОГО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

О. О. Liubar,

Candidate of Economic Sciences (PhD), Associate Professor of the Chair of Accounting,

Vinnitsia National Agrarian University (Vinnitsia)

AMORTIZATION POLICY OF THE ENTERPRISE AS AN INTEGRAL COMPONENT OF ITS ACCOUNTING POLICY

У статті розглянуто сутність та значення амортизаційної політики підприємства як складової його облікової політики, особливості її формування та реалізації. Представлено основні складові амортизаційної політики підприємства та їх характеристику. Розглядаючи складові амортизаційної політики необхідно зазначити, що керівництво підприємством встановлює, насамперед, термін корисного використання (експлуатації) об'єктів необоротних активів з урахуванням конкретних умов діяльності цих об'єктів, їх фізичного та морального зносу; самостійно обирає методи нарахування амортизації, які повинні ґрунтуватися на методах загально визначених, але з урахуванням обов'язково індивідуальних потреб власників (засновників) та інших користувачів інформації. У результаті дослідження практики формування амортизаційної політики підприємств запропоновано методи, які дозволять підприємству встановити ліквідаційну вартість основних засобів та інших необоротних активів та визначити строк їх корисного використання, які максимально будуть відповідати дійсності. Також внесено пропозиції щодо розробки універсального підходу до процесу вибору методу нарахування амортизації, який би сприяв підвищенню ефективності амортизаційної політики та зростанню фінансового результату.

The essence and significance of amortization policy of the enterprise as a component of its accounting policy, features of its development and implementation are considered in the article. Basic components of amortization policy of the enterprise and its characteristics are presented. Considering components of amortization policy it should be noted that the enterprise management determines, first of all, useful life of the objects of fixed assets taking into account

specific conditions of these facilities, their physical and moral depreciation, chooses methods of amortization charge that should be based on the universal methods and at the same time consider required individual needs of the owners (founders) and other users of the information. As a result of the study of amortization policy formation at the enterprise, there have been developed methods that will enable the enterprise to determine salvage value of fixed assets and other non-current assets and identify their useful life that will mostly correspond to the facts. Proposals on the development of the universal approach to selecting the method of amortization charge that would help to improve the efficiency of amortization policy and enhance the growth of financial results have been made.

Ключові слова: *облікова політика підприємства, амортизаційна політика підприємства, складові елементи амортизаційної політики, амортизація, знос, термін корисного використання, методи нарахування амортизації.*

Keywords: *accounting policy of the enterprise, depreciation policy of the enterprise, the elements of the amortization policy, depreciation, wear and tear, terms of usefulness of usage, methods of charge of depreciation.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. З розвитком ринкових відносин, запровадженням комерційних засад у діяльність підприємств, приватизацією державних підприємств виникає потреба у розробці нових підходів до формування фінансових ресурсів, які у свою чергу є одним із найважливіших елементів відтворювального процесу, що забезпечують платоспроможність підприємства. Так, нині збільшується значення прибутку, амортизаційних відрахувань та позичкових коштів у формуванні фінансових ресурсів підприємств. Усе це змушує суб'єктів господарювання виявляти ініціативу та винахідливість. Рациональне застосування амортизаційної політики на підприємстві є важливою ланкою його фінансового управління і дає можливість керівництву підприємства розширити виробництво, більше уваги приділити соціально-економічному розвитку підприємства чи створити новий напрям бізнесу.

Вдосконалення амортизаційної політики підприємств повинно сприяти розвитку економіки країни в цілому. І хоча Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку були взяті під основу написання Положень(стандартів) бухгалтерського обліку, а прийнятий Податковий кодекс України проголосив зближення податкового та фінансового обліку, але і на сьогоднішній день існує низка питань щодо формування та реалізації амортизаційної політики, які потребують вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування та реалізації амортизаційної політики перебувають під особливу увагою економічної науки. Значний внесок у дослідження теоретичних і методологічних підходів до вирішення проблемних питань амортизаційної політики зробили сучасні українські вчені: О.В. Бондар, М.Я. Дем'яненко, М.М. Могилова, С.В. Онишко, Л.В. Овод, Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Городянська, М.А. Борисенко, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, Ю.Ю. Мороз, С.М. Євтушенко, Є.В. Жердев та ін.

Не применшуючи напрацювань зазначених вище науковців, підкреслимо, що питання амортизаційної політики й на сьогодні є досить актуальним і потребує подальшого розгляду.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної публікації є дослідження процесу формування та реалізації амортизаційної політики підприємства як складової його облікової політики та внесення пропозицій щодо підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Надії на покращення економічного стану в Україні та відповідно забезпечення гідного людини рівня життя пов'язуються із розвитком підприємницької діяльності. Відповідно до статті 42 Господарського Кодексу України, підприємництво розглядається як самостійна ініціативна систематична на власний ризик господарська діяльність (щодо виготовлення та реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг), що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних та соціальних результатів і одержання

прибутку. Одержання позитивного фінансового результату залежить не тільки від правильного вибору виду діяльності, організації виробництва, збуту продукції, а й від організації облікового процесу та обраної облікової політики підприємства.

Поняття облікової політики розкриває ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [10]. Подібне визначення наводиться у МСБО 8: облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Основою формування облікової політики підприємства є облікова політика держави, функції якої полягають: у визнанні державними органами міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадження їх у національну систему обліку; у вирішенні питань щодо рівня регламентації бухгалтерського обліку; у розробці та затвердженні національного плану рахунків та форм звітності; у методологічному та організаційному керівництві системою обліку; у сприянні підготовки кадрів та розвитку наукових досліджень з обліку тощо.

Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності за погодженням її з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів. Разом з тим облікова політика підприємства не повинна суперечити Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та чинним П(С)БО.

Тобто, ступінь свободи у формуванні облікової політики в Україні обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка представлена переліком методик та облікових процедур серед яких, однак, допускаються альтернативні варіанти.

Амортизаційна політика є частиною облікової і ґрунтується на певному законодавстві, яке дає можливість головному бухгалтеру обирати методи нарахування амортизації, встановлювати вартісні критерії, що характеризують об'єкти основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, строки корисного використання та їх ліквідаційну вартість. До такого законодавства, в першу чергу, варто зарахувати Податковий кодекс України [9], Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи», де чітко прописані підходи до нарахування амортизації.

Здебільшого над розробкою облікової політики, у т. ч. амортизаційної працює бухгалтерська служба (або бухгалтер) підприємства. Для визначення окремих показників можуть залучатися інші провідні фахівці підприємства.

Розглянемо окремі складові амортизаційної політики підприємства, які представлено нами на рис. 1.

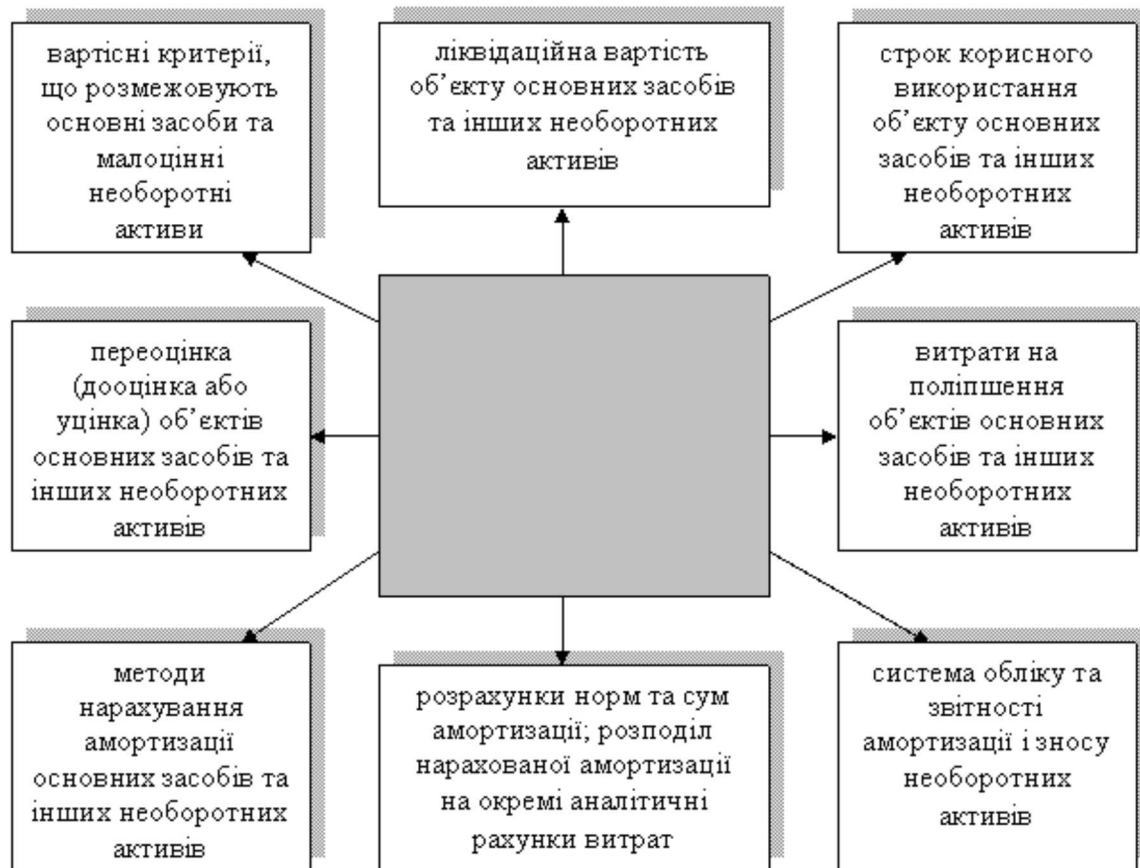


Рис. 1. Основні складові амортизаційної політики підприємства

Значимо, що в бухгалтерському обліку відсутній вартісний критерій для класифікації активів як основних засобів. Так, відповідно до приписів п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких понад один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [8].

На відміну від цього він чітко прописаний у ПКУ. З першого вересня 2015 року основні засоби – це матеріальні активи, у т.ч. запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [9].

Ці зміни були зумовлені вимогами часу у зв'язку зі значними інфляційними процесами в економіці України. Крім того, підвищення вартісного критерію дасть змогу більше активів відносити до малоцінних необоротних матеріальних активів і, відповідно, амортизувати методами «50%-50%» чи «100%» вартості, яка амортизується.

Згідно з п. 5.2 П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до малоцінних необоротних матеріальних активів. Найчастіше вартісну межу для цілей бухгалтерського обліку встановлюють, як і в податковому обліку.

Таким чином, встановлення вартісних критеріїв, що розмежовують основні засоби і малоцінні необоротні активи, дозволяє впливати на суму нарахованої амортизації та термін відтворення об'єктів необоротних активів.

Під час формування амортизаційної політики підприємству необхідно визначити ліквідаційну вартість щодо

основних засобів та інших необоротних активів. Дана вартість не є визначеною і не має формули розрахунку на законодавчому рівні, що дозволяє підприємству варіювати її розмір на свою користь. При цьому доцільно використовувати один із таких методів:

- за ліквідаційну вартість узяти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані в результаті ліквідації основного засобу чи інших необоротних активів;
- до процесу встановлення ліквідаційної вартості залучити фахівців-експертів;
- обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;
- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10-16%) від первісної вартості основного засобу чи іншого необоротного активу або диференціювати такий норматив за їх групами.

На наш погляд, найоптимальнішими для підприємства є саме третій або четвертий метод. Що стосується першого методу, то таке прогнозування має велику ймовірність помилки, а суттєвим недоліком третього методу є суб'єктивність та наявність додаткових витрат.

Однією з найважливіших складових частин процесу амортизації, яка знаходиться на перетині сфер впливу економічної та технічної служб, є строк корисного використання об'єкту.

У процесі визначення намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів мають бути враховані накопичений досвід, ринкова ситуація, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись у першу чергу за недостатнього обсягу коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту.

Строк експлуатації, зумовлений корисністю об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, може бути як коротшим, так і тривалішим за нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Як свідчить практика, у підприємств при визначенні строку корисного використання виникають труднощі. Тому, прийняття рішення щодо строку корисного використання об'єктів є можливим:

- відповідно до технічних документів, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів чи інших необоротних активів;
- використання єдиних норм амортизації для об'єктів однієї галузі або, наприклад, державної форми власності із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації;
- на підставі накопиченого досвіду підприємства під час експлуатації подібних активів і економічної політики підприємства.

Також, необхідно враховувати те, що на відміну від П(С)БО 7, у Податковому кодексі України встановлено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

Строк експлуатації окремих об'єктів, первісно визначений під час формування облікової політики та її складової амортизаційної політики, може переглядатись у період експлуатації об'єкта основних засобів чи інших необоротних активів.

Амортизаційна політика підприємства – це цілеспрямована діяльність підприємства з вибору та застосування одного з можливих методів амортизації з метою максимізації обсягу власних фінансових ресурсів протягом амортизаційного періоду. Основне питання амортизаційної політики – який метод амортизаційних відрахувань обрати.

Методи нарахування амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів основних засобів та інших необоротних активів протягом строку їх корисного використання, тобто від обраного методу залежить порядок розподілу сум по роках. Основними чинниками, які впливають на вибір методу нарахування амортизації, є особливості основних засобів та інших необоротних активів щодо інтенсивності їх фізичного та морального зносу, а також обрана стратегія менеджменту стосовно оновлення засобів виробництва та формування джерел власних коштів підприємства.

Розрахунок амортизації основних засобів або інших необоротних активів здійснюється відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених ПКУ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім виробничого методу.

Відповідно до норм Положень (стандартів) бухгалтерського обліку амортизація необоротних активів нараховується із

застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого [8].

На відміну від П(С)БО, у Податковому кодексі встановлено обмеження щодо застосування того чи іншого методу амортизації для окремих груп основних засобів та інших необоротних активів.

Так, метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби). На основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси) відповідно до пп. 145.1.7 Податкового кодексу амортизація не нараховується [9].

Амортизація об'єктів, які враховуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», може нараховуватися згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» лише за прямолінійним та виробничим методами. Передбачено і більш спрощені процедури разового нарахування амортизації для деяких видів малоцінних необоротних активів. Так, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % від його вартості, яка амортизується, та решти 50 % від вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) або в першому місяці використання об'єкта 100 % від його вартості.

В питанні вибору методу нарахування амортизації ми пропонуємо виходити з двох позицій: принцип обачності та очікуваний спосіб отримання економічних вигід від використання об'єктів. Найбільше принципу обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, при якому нараховується найбільша сума амортизації в перші роки використання об'єкта. Наступним є метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. За рівномірного випуску продукції показники виробничого методу наближаються до прямолінійного.

Висновки з даного дослідження. Формування ефективної амортизаційної політики на підприємстві можна вважати одним із факторів підвищення ефективності його роботи. Тому варто приділити особливу увагу вибору методу нарахування амортизації і врахувати усі особливості цього процесу, встановленню оптимальних строків використання необоротних активів та їх ліквідаційної вартості, розробленню норм амортизаційних відрахувань, формуванню та використанню амортизаційного фонду.

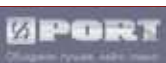
Список літератури.

1. Голозубова Ю.В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх порівняльна характеристика / Ю.В. Голозубова // Управління розвитком. – 2014. – № 7. – С. 111–114.
2. Виговська, Н. Г. Методи амортизації: проблема вибору оптимального варіанту [Текст] / Н. Г. Виговська // Вісник ЖІТІ. – 2006. – № 9. – С. 38 – 42.
3. Голов, С. Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9-16.
4. Дем'яненко, М. Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект). Моногр / М. Я. Дем'яненко, С. М. Свтушенко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
5. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах / Є.В. Жердев // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 1-5.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.golovbukh.ua/regulations/1521
7. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 352 с.
8. Основні засоби : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04.2000 р. № 92.
9. Податковий кодекс України від 11.10.2011 р. №2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua/>.
10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV // Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс». – 2016. – № 2. – С. 4 – 10.

References.

1. Holozubova Y.V. Analysis of amortization charge methods and their comparative characteristics / Y.V. Holozubova // Development Management. – 2014. – №7. – P. 111-114.
2. Vygovska, N. G. (2006). Methods of depreciation : the problem of choosing the best variant. Bulletin ZHITI, 9, 38-42.
3. Golov, S. F. (2004). concept of depreciation and its impact on accounting and control in modern terms. Accounting and Auditing, 8, 9-16.
4. Dem'yanenko, M. J. & Yevtushenko, S. M. (2006). Amortization problems in the agricultural sector APC (accounting and financial aspects). Kyiv: IAE NNC.
5. Zherdev E.V. Methodical foundations of formation of amortization policy at the enterprises / E.V. Zherdev // Accounting and Finance of AIC. – 2011. – №1. – P. 1-5.
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2013), “Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Methodical recommendations are in relation to registration politics of enterprise”, available at: [http:// zakon.golovbukh.ua/regulations/1521](http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521) (Accessed 1 February 2017).
7. Moroz Y.Y. Accounting and information system of monitoring of the enterprise economic potential: monograph / Y.Y. Moroz. - Zhytomyr: PE “Ruta”, 2011. – 352 p.
8. Fixed assets: standard 7, approved by the Ministry of Finance of Ukraine on 27.04.2000, the number 92. (2000).
9. Tax Code of Ukraine dated 11.10.2011, the № 2755-17. Retrieved April 15, 2014, from <http://rada.gov.ua/>.
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “About a record-keeping and financial reporting in Ukraine”, Golovni normativni dokumenti dlya bukhgaltera: praktichne kerivnistvo «Biblioteka balans», vol. 2, pp. 4–10.

Стаття надійшла до редакції 13.03.2017 р.



Вропу

ТОВ "ДКС Центр"