

УДК 657.372.3

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Кондратенко І.А., Трачова Д.М.

Таврійський державний агротехнологічний університет

Досліджено теоретичні аспекти формування категорій «амортизація» і «знос». Доведено, що складність формування категорії «амортизація» формується під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів і повинна розглядатися з урахування закордонного досвіду, оскільки для більшості розвинених країн він вбачається успішним. Визначено, що при формуванні амортизаційної політики неможливо відокремлювати технічний персонал підприємства. Це дозволить підвищити якість кінцевого документу та визначить центри відповідальності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, знос, амортизаційна політика підприємства.

Постановка проблеми. Амортизаційна політика є складовою частиною загальної науково-технічної політики держави. Вона виступає в якості найважливішого важеля впливу держави на економічні процеси в країні. В першу чергу, амортизаційна політика впливає на процес оновлення основних виробничих фондів, прискорення темпів науково-технічного прогресу, інвестиційну діяльність, а через них і на ефективність суспільного виробництва.

На основі амортизаційної політики держави кожне підприємство розробляє і реалізує власну амортизаційну політику. Вона базується на встановлених державою принципах, методах і нормах амортизаційних відрахувань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш обґрунтовано амортизаційна політика і її роль у процесі відтворення основного капіталу була висвітлена в наукових працях вітчизняних економістів: Н.Д. Баб'як, А.А. Безуглий, М.А. Борисенко, Н.Г. Виговська, П.С. Житний, В.М. Пархоменко, М.Г. Чумаченко та інші; у працях російських дослідників – В.В. Александров, А.М. Бірман, Ю.І. Любимцев, А.С. Павлов та інші [2]. Також поняття амортизаційної політики надавали своєї уваги та висвітлювали її у своїх працях такі зарубіжні науковці, як А. Армуці, М. Ван-Бред, К.І. Відеман, К. Маттерн, К. Менгер, Л. Сейя, Е. Хендріксен, Г. Хетфільд та інші. Проте і в даний час немає чіткого визначення напрямів формування амортизаційної політики, немає єдиного розуміння суті амортизації, відсутня єдина точка зору щодо функцій амортизації. Залишаються невирішеними деякі питання амортизаційної політики як складової частини фінансового менеджменту, практично не розглянутим залишається питання щодо її розробки та оптимізації.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. В країні, амортизація стала не стільки джерелом фінансування технічного розвитку, скільки засобом регулювання податкового тиску, і цей засіб використовується як державою, так і підприємствами. Однак невизначеність категорій «знос» і «амортизація», їх дублювання і безсистемне застосування в різного роду нормативно-довідковій літературі призводить до плутанини і розмитості інтересу та відповідальності за формування амортизаційного фонду підприємства, оскільки ці категорії зачіпають коло інтересів всього управлінського персоналу.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є чітке визначення категорій «знос» і «амортизація» і визначення сфер відповідальності різних категорій управлінців в процесі формування амортизаційної політики підприємства.

Виклад основного матеріалу. В Україні, на етапі переходу до ринкових відносин, амортизація стала не стільки джерелом фінансування технічного розвитку, скільки засобом регулювання податкового тиску, і цей засіб використовується як державою, так і підприємствами. Викликає сумнів затверджена на державному рівні концепція амортизаційної політики, згідно з якою були розділені податкові та облікові функції амортизації, що поклато початок недоцільного розподілу самого обліку на бухгалтерський і податковий. Навіть визначення терміну «амортизаційна політика підприємства» не є загальноприйнятим. Деякі автори вважають, що амортизаційна політика – це збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових ресурсів, шляхом формування амортизаційного фонду і зменшення податку на прибуток [1].

У світовій практиці амортизаційні відрахування є основним джерелом фінансування оновлення основних виробничих фондів, як це і повинно бути. Амортизаційна політика підприємства – це комплекс заходів, спрямованих на оптимізацію процесу формування, розподілу та використання коштів, визнаних як амортизаційні суми у складі усіх фінансових ресурсів підприємства, для забезпечення стабільного прибутку шляхом оновлення та підтримки основних фондів у обмежених чинного законодавства та загальнодержавної амортизаційної політики.

Пропонуємо, розглянути підходи до формування амортизаційного фонду за вітчизняними та міжнародними стандартами, який наданий у таблиці 1.

В зарубіжній практиці використовують термін «амортизація», коли йдеться про амортизацію нематеріальних активів, а термін «знос», якщо йдеться про амортизацію основних засобів. В нашій країні термін «амортизація» застосовують як в обліку основних засобів, так і в обліку нематеріальних активів [3]. Відповідно з принципами бухгалтерського обліку вартість виробничих потужностей повинна рівномірно розподілятися протягом передбаченого строку їх експлуатації шляхом розподілу (списання) на звітні періоди,

протягом яких ці потужності будуть мати виробничу корисність (знос). Його мета – розподілити вартість матеріальних активів довгострокового використання на витрати протягом передбаченого строку експлуатації на основі застосування систематичних та раціональних записів, тобто це процес розподілу, а не оцінки. У наданому визначенні є кілька значних моментів [4].

По-перше, усі матеріальні активи довгострокового використання, крім землі, мають обмежений строк експлуатації. Внаслідок обмеженості строку служби вартість цих активів повинна розподілятися на витрати протягом усіх років їх експлуатації. Двома головними причинами обмеженості строку служби активів є фізичний та моральний знос (за старіння).

Поділяють знос за ознаками його виникнення на фізичний, функціональний та економічний (зовнішній). Таким чином, спів ставити класичне поняття морального зносу з вказаними за стандартом оцінки майна за видами стає проблематичним, до того ж вказується, що «Фізичний та функціональний знос може бути таким, що технічно усувається, і таким, що не усувається, або усунення його є економічно недоцільним». Взагалі неясно чому класифікація зносу виконується не за причинами, а за «ознаками виникнення». Різні причини можуть привести до появи однакових ознак, а оцінка різних видів зносу потребує й різних методів визначення за істинними причинами [4].

За наведеним для оціночної діяльності визначенням фізичний знос – «знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей об'єкта оцінки». Технічний рівень машин та обладнання безперечно є їх первісними технічними та технологічними якостями, але це відносна величина, яка може зменшитись зовсім незалежно від фізичного зносу самого об'єкту, а якраз внаслідок морального зносу другого або третього роду, бо з'являться кращі машини аналогічного призначення, й об'єкт втрапить частку вартості. З іншого боку,

зовнішній вигляд об'єкта навряд чи можна віднести до технічних або технологічних якостей, але його втрата, і відповідна втрата ринкової вартості, безпосередньо залежить від фізичного зносу.

Невдало визначено й функціональний знос – «знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних функціональних (споживчих) характеристик об'єкта оцінки», оскільки зникають ці характеристики у першу чергу внаслідок втрати технічних та технологічних (особливо якщо об'єкт виробничого призначення), які, згідно стандарту, є ознаками фізичного зносу [4].

Економічний (зовнішній) знос за стандартами – «знос, зумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших факторів на об'єкт оцінки», але хіба зовнішні до об'єкту хімічно-фізичні природні процеси в купі з такими екологічними явищами, як от підвищена вологість, жорстка вода, кислотні випари не зумовлюють саме фізичного зносу, хоча відповідають, згідно такому визначенню, ознакам «економічного». Модернізація, встановлення захисних засобів в змозі усунути ті ж екологічні та ергономічні обмеження, що накладають зовнішні фактори за так званим економічним зносом так само, як для будь-якого іншого виду морального зносу другого роду. На наш погляд взагалі будь який знос для оцінки є економічним, бо визнається як втрата вартості [4].

По-друге, термін «амортизація», що використовується у обліку, розуміється ні як фізичний знос або зниження ринкової вартості об'єкту протягом даного часу, а як списання вартості виробничих активів протягом часу їх корисного функціонування. Термін застосовується для відображення поступового списання вартості основних засобів на витрати [5].

По-третє, амортизація не є процесом оцінки вартості. Бухгалтерські записи ведуть відповідно з принципами визначення собівартості; таким чином, вони не можуть служити індикатором зміни рівня цін. Навіть якщо у результаті вигідної угоди та специфічних особливостей кон'юнктури ринко-

Таблиця 1

Порівняльний аналіз витрат на формування амортизаційного фонду за вітчизняними та міжнародними стандартами [2]

№	Назва країни	Методи амортизації
1.	Польща	амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів.
2.	Португалія	використовується лінійний, зменшуваний залишок, подвоєних амортизаційних відрахувань, прискореної амортизації за певними активами.
3.	Німеччина	не передбачено конкретних єдиних методів амортизації.
4.	Франція	використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.
5.	Японія	використовується метод зменшення вартості.
6.	Данія	використовується прямолінійний метод
7.	Чехія	розрізняє амортизацію двох видів: податкову і бухгалтерську
8.	Таїланд	амортизації розраховуються на підставі витрат на придбання і використовуються або рівномірно або прискорено
9.	Швеція	норми амортизаційних відрахувань для цілей оподаткування зазвичай збігаються з нормами бухгалтерської амортизації
10.	Швейцарія	можна використовувати такі методи, як рівномірна амортизація і метод зменшення залишку.
11.	Великобританія	самі методи нарахування амортизації, визначення залишкової вартості амортизується активу та інші важливі моменти можуть бути змінені залежно від ситуації
12.	Росія	Використовується частіше лінійний метод

ва ціна будови або іншого активу може піднятися, не дивлячись на це амортизація повинна продовжувати нараховуватися, бо є слідством розподілу раніше понесених витрат, а не оцінки [6].

В основі діючої зараз в Україні системи амортизації лежить ідея поступової заміни самого амортизаційного об'єкту, його відтворення, тобто відтворення зношених фондів, а не створення вільних грошових коштів для розвитку його виробничої бази.

Прийнятий у П(С)БО № 7 термін амортизації суперечить прийнятій у світовій практиці концепції амортизації, згідно з якою амортизація вважається не оцінкою або способом відновлення основних засобів (тобто мета відрахувань не зводиться строго до відновлення активу), а лише методом розподілу витрат на придбання активу (або будь-якої іншої прийнятої за базову вартість) по рокам строку його служби. Сучасна українська концепція амортизації була у свій час охарактеризована як «натуралістична», що направлена на відновлення основних засобів у натуральній формі [5].

У класичному розумінні амортизація представляє собою відновлення грошових коштів підприємства, які воно витратило, придбаючи або створюючи довгострокові активи. Такі активи переносять свою вартість на готовий продукт частинами залежно від періоду фізичного та морального зносу [6].

Активи, що амортизуються, в принципі призначені для використання більш ніж в одному виробничому періоді. Вони мають обмежений час корисного функціонування, протягом якого підприємство використовує їх у виробництві або для поставки товарів (послуг), здавання в оренду або для адміністративних цілей.

Оскільки витрати на основні засоби представляють собою відкладені витрати у діяльності підприємства, що реалізуються по мірі продажу продукції (послуг), амортизація виступає як розподілена на кілька фіскальних періодів ціна (або будь-яка оцінка, що прийнята за базову) основних засобів. Амортизаційні відрахування є формою використання подібних активів та включення їх використаних частин, що пере-

йшли із складу активу у склад собівартості, у частину, що відіймається з валового прибутку підприємства.

Таким чином, амортизація – це надзвичайно складне економічне явище, що поєднує особливості витрат виробництва і джерел коштів, процесу руху вартості і важеля управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромадження нових засобів праці. Амортизація є багатоаспектною категорією. У зв'язку з цим можна говорити про обліковий, економічний та фінансовий аспекти амортизації. Проте різні аспекти розуміють різні підходи до її визначення і трактування.

При цьому у відповідності до зазначених аспектів амортизації, до формування облікової політики неможливо залучати тільки економістів чи обліковців. В складі робочої групи по формуванню амортизаційної політики підприємства повинні знаходитися і інженерно-технічні працівники з метою визначення виробничих характеристик об'єкту та термін його ефективної служби. Використання цього активу повинно наближати підприємства до інноваційного шляху розвитку, мінімізувати витрати на його ремонт та оптимізувати показники ефективності і витратності його використання.

Висновки і пропозиції. Модернізація, встановлення захисних засобів в змозі усунути ті ж екологічні та ергономічні обмеження, що накладають зовнішні фактори за так званим економічним зносом так само, як для будь-якого іншого виду морального зносу другого роду. На наш погляд взагалі будь який знос для оцінки є економічним, бо визнається як втрата вартості.

Визначено, що більшість країн світу не використовують терміну «знос» по відношенню до економічних категорій. Тому вважаємо необхідним при формуванні облікової політики підприємства користуватися тільки терміном «амортизація».

Доведено, що складність при формуванні амортизаційної політики необхідно враховувати економічну, облікову, фінансову і технічну складові. У відповідності до цього необхідно розподілити центри відповідальності між управлінським персоналом підприємства.

Список літератури:

1. Бачевський Б.Є., Решетняк О.А., Заблудська І.О. Відшкодування знос основних виробничих фондів. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 176 с.
2. Довгопол Н., Нестеренко М. Амортизация: предметная сущность и степень влияния на воспроизводство основных средств / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – № 12. – С. 3-13.
3. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 1-5.
4. Назарбаева И.А. Необоротные материальные еактивы: бухгалтерский и налоговый учет: сборник систематизированного законодательства // Бизнес-бухгалтерия. – 2011. – № 4. – С. 37-53.
5. Грибкова Н.Б. Опыт налогового регулирования в зарубежных странах // Налоговая политика и практика. – 2005. – № 7. – С. 7-12.
6. Мазурок П.П. Історія економічних учень у запитаннях і відповідях Навч. Посібник Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1435102137847/politekonomiya/ekonomichni_poglyadi_marshalla_kembridzhska_shkola

Кондратенко И.А., Трачова Д.Н.

Таврический государственный агротехнологический университет

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация

Исследованы теоретические аспекты формирования категорий «амортизация» и «износ». Доказано, что сложность формирования категории «амортизация» формируется под влиянием внешних и внутренних факторов и должна рассматриваться с учетом зарубежного опыта, поскольку для большинства развитых стран он видится успешным. Определено, что при формировании амортизационной политики невозможно отделять технический персонал предприятия. Это позволит повысить качество конечного документа и определит центры ответственности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, износ, амортизационная политика предприятия.

Kondratenko I.A., Trachova D.N.

Tavria State Agrotechnological University

THEORETICAL FRAMEWORK OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF AGRARIAN ENTERPRISES' DEPRECIATION POLICY FORMATION

Summary

The theoretical aspects of forming of categories «amortization» and «wear» are investigational. It is well-proven that complication of forming of category «depreciation» is formed under influence of external and internal factors and must be examined taking into account foreign experience, as for the most developed countries he is seen successful. It is certain that at forming of depreciation politics it is impossible to separate the technical personnel of enterprise. It will allow to improve quality eventual document and will define the centers of responsibility.

Keywords: accounting, depreciation, amortization policy of the enterprise.