

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-6-70-37>

УДК 657.372.3:336.564.1

Лівощко Т.В., Кругліков Є.В.

Національний університет «Запорізька політехніка»

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА – ШЛЯХ ДО ТЕХНІКО-ТЕХНОЛОГІЧНОЇ МОДЕРНІЗАЦІЇ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. У статті розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики підприємства. Визначено важелі сприяння формуванню чинного амортизаційного фонду підприємства та процесу відтворення виробничих основних засобів. Сучасна система регулювання відтворення основних засобів промислових підприємств України не є досконалою бо вона не забезпечує простого відтворення основних виробничих фондів, тому що, зорієнтована на податкові аспекти формування фінансового результату. Провідну функцію амортизаційного механізму необхідно бачити в забезпеченні відтворення основних засобів підприємства у термін, що дозволяє відновити виробничі основні фонди без втрати конкурентоспроможності вітчизняної продукції та з використанням різних джерел фінансування.

Ключові слова: амортизаційна політика, промислове підприємство, амортизація, амортизаційний механізм, основні засоби, елементи амортизаційної політики.

Livoshko Tetiana, Kruglikov Yevhen

National University "Zaporozhye Polytechnic"

AMORTIZATIONAL POLICY – WAYS TO TECHNOLOGICAL AND TECHNOLOGICAL MODERNIZATION OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Summary. The article deals with the scientific and methodical approaches to the process of formation of amortization policy of the enterprise. The levers of assistance to the formation of the current depreciation fund of the enterprise and the process of reproduction of production fixed assets are determined. Modern system of regulation of reproduction of fixed assets of industrial enterprises of Ukraine is not perfect because it does not provide a simple reproduction of core productive assets, because it is oriented towards the tax aspects of the formation of financial results. For the formation of amortization policy in the part of its accounting, it is necessary to rely on both domestic experience and experience of foreign countries. An enterprise chooses such a method that best represents the expected future economic benefits from operating an asset. This method is used during the reporting period. Changes can occur only if the asset is exploited or future economic benefits are received. The economic component of fixed assets is influenced by the process of depreciation of assets. To assess the adequacy of depreciation, the impact on their size of individual factors, it is advisable to pay attention to the construction of an effective depreciation policy. Implement a system for collecting information on incoming and outgoing depreciation flows. Today, in order to intensify the recovery processes in the scientific and technological area of development of industrial enterprises, attention is paid to methods of accrual of depreciation and efficient use of these resources. In today's crisis situation it is necessary to involve, for reproduction and technical and technological modernization of fixed assets as external (credit, lease, leasing) and internal sources. The leading function of the depreciation mechanism must be seen in ensuring the reproduction of fixed assets of the company in a term that allows to restore the production capital assets without losing the competitiveness of domestic products and using various sources of financing.

Keywords: amortization policy, industrial enterprise, depreciation, depreciation mechanism, fixed assets, elements of depreciation policy.

Постановка проблеми. Основні фонди будь-якого підприємства важливі не тільки як показник його потужності, сучасності та рівня використання, а й як такі, що формують амортизаційний фонд, який дає змогу стати внутрішнім джерелом фінансування техніко-технологічної модернізації промислового підприємства. Світова практика показала, що амортизаційні відрахування стали головним джерелом фінансування інвестицій, за рахунок яких здійснюється вклад в основний капітал підприємства

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Пошук ефективних шляхів формування амортизаційної політики неможливий без розгляду сутності та ролі амортизації, чому були присвячені праці таких вчених, як Д. Рикардо, А. Аракелян, Д. Баранов, В. Будавей, П. Буніч, В. Захаров, С. Жердев, Н. Караваєва, Я. Кваша, Ю. Куренков, К. Маркс, Ю. Любимцев, К. Макконелл, П. Павлов, О. Олійник, Д. Палтерович, В. Сенчагов, П. Тальміна, А. Фукс. Незважаючи

на різноманіття теоретичних і методологічних підходів до процесу формування амортизаційної політики підприємства, багато питань, які стосуються сутності амортизації й амортизаційних відрахувань, як джерела фінансування інвестиційної діяльності підприємства, залишаються нерозкритими.

Формулювання цілей статті. До сьогоднішнього недостатньо висвітленими є принципи та економічні інструменти амортизаційної політики, а також питання, які стосуються особливості амортизаційної політики, як складової частини фінансової стратегії суб'єктів господарювання, зокрема, питань, пов'язаних зі збільшенням власних джерел фінансування інвестицій і стимулювання суб'єктів господарювання у цільовому витрачанні амортизаційних коштів. Актуальність цих проблем і їх недостатня опрацьованість зумовили вибір теми дослідження.

Виклад основного матеріалу. Для фінансування відновлення основних засобів викорис-

товують власні та запозичені фінансові ресурси. До власних джерел відносять амортизаційні відрахування. Відповідно до обраної амортизаційної політики амортизація повинна забезпечувати відшкодування втрат, яких зазнає підприємство внаслідок фізичного зношення та морального знецінення елементів основного капіталу, а з другого, – не обтяжувати собівартість випущеної продукції додатковими витратами.

Відтворення основних засобів – це безупинний процес їх відновлення шляхом придбання нових, реконструкції, технічного переозброєння, модернізації і капітального ремонту наявних основних фондів.

Під час дослідження еволюції трактування терміна «амортизаційна політика» амортизаційної політики. Перша з них базується на класичній схемі використання амортизаційних відрахувань, а друга – на компенсаційній (ліберальній) схемі, коли амортизаційні відрахування визнаються як витрати» [1].

На думку О. Олійника, амортизаційна політика є фінансовим важелем впливу на процеси економічного розвитку [2]. Під час дослідження досвіду інших країн світу визначено, що в останні роки поширилися прискорені методи накопичення амортизаційних відрахувань. Так, Н. Караваєва визначила: «Напрямом прискореної амортизації пройшли такі відомі країни, як США та Німеччина. США були однією з перших індустріально розвинених країн, яка застосувала прискорену амортизацію ще в роки Другої світової війни. Політика прискореної амортизації почала розвиватися під час податкових реформ 80-х рр. і розвивається нині» [3]. Підприємство самостійно обирає методи нарахування амортизації тобто амортизаційну політику.

Економічна сутність амортизації в тому, що кошти, вкладені в актив, повинні бути відшкодовані з виручки від реалізації продукції, виготовленої за допомогою цього активу. Особливістю основних засобів є велика вартість придбання та не узгодження часу виготовлення (придбання) їх в одному періоді, а отримання доходу від реалізації продукції в іншому звітному періоді. Отже в умовах постійної зміни (зростання) цін витрати на виробництво збільшуються, а амортизація нараховується із первісної вартості активу, придбаного в минулому періоді.

Це є визначальною проблемою в обліку вартості вхідних і вихідних амортизаційних потоків вартості активів, які амортизуються. Відповідно до національних підходів в основі розрахунків амортизаційних відрахувань лежить історична (первісна) вартість основних фондів. Однак в умовах інфляції вартість заміни активу буде вище його первісної вартості.

Фінансовий облік в умовах інфляції – це методи обліку діяльності підприємства, які дозволяють коректувати вплив інфляції на показники й оцінювати реальні фінансові результати. У період росту цін, коли купівельна спроможність грошової одиниці падає, розрахунок прибутку на основі первісної вартості основного капіталу зазвичай, з одного боку, збільшує реальну величину прибутку, а з іншого боку – спотворює амортизаційні потоки і реальну залишкову вартість активів, що амортизуються.

Амортизаційні потоки за будь-який період часу повинні бути чутливими до фактору часу, тобто їх потрібно дисконтувати за визначеною ставкою. Ставка дисконту – норматив приведення майбутніх інвестицій до розрахункового чи поточного періоду.

Також, звертаємо увагу, що активи можуть мати суттєву різницю між балансовою і ринковою оцінкою. Спеціалізовані основні фонди з часом збільшують ринкову вартість, а виробниче обладнання залежить від періоду його функціонування.

Скорочення термінів експлуатації машин робить можливим прискорення їх відновлення, тобто зменшує техніко-економічне старіння знарядь праці, підвищує рівень технічного оснащення та продуктивність праці, а з іншого призводить до зростання собівартості продукції за рахунок амортизаційних сум та потребує вкладення великих інвестиційних ресурсів для нарощування виробничих потужностей промислових підприємств. При виборі амортизаційної політики треба враховувати терміни експлуатації машин та устаткування, які мають бути оптимальними.

Вся сутність амортизаційної політики полягає у визначенні необхідних для відновлення основних фондів сум коштів. Саме це повинно впливати на формування облікової політики підприємства. Так, наприклад, за даними ПАТ «Мотор Січ», амортизаційна політика здійснюється відповідно до обраної облікової політики та застосування методів амортизації відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

За даними ПАТ «Мотор Січ», обсяги амортизаційних відрахувань у 2016 р. становили 850296 грн. та зменшилися в 2017 році до 804089 грн. або по співставленню з 2016 р. на 5,4%. Загальна вартість основних засобів збільшилася та становила у 2017 р. – 11414431 грн. у порівнянні з 2016 р. – 10314832 грн., що вказує на процес оновлення основних засобів та є позитивним явищем. Проте, в умовах зростання інфляції коштів усе ж таки їх не вистачає на потреби підприємства у сфері прищвидшення процесів оновлення основних засобів.

Відомо, що амортизаційна політика є частиною облікової і ґрунтується на певному законодавстві країни, яке дає можливість головному бухгалтеру обирати методи нарахування амортизації, встановлювати вартісні критерії, що характеризують об'єкти основних засобів, строки корисного використання та їх вартість. Розглянемо основні елементи амортизаційної політики, які наведені на рис. 1.

Дослідження руху основних засобів ПАТ «Мотор Січ» показало, що надходження нового обладнання до складу основних засобів наприкінці 2016 р. призвело до зменшення амортизаційних відрахувань у 2017 р. Зменшення амортизаційних відрахувань дає змогу покращити показники собівартості продукції та підвищити її прибутковість. Підприємство має достатньо ресурсів для фінансування відновлення основних засобів. ПАТ «Мотор Січ» використовує амортизаційні відрахування, які є постійним та надійним джерелом фінансових надходжень з урахуванням запланованих строків заміни та оновлення основних засобів підприємства.



Рис. 1. Основні елементи амортизаційної політики підприємства

Загальна сума капітальних та профілактичних ремонтів може переглядатись у процесі аналізу таких надходжень та освоєння цих коштів на оновлення, що були вже накопичені до запланованого моменту.

Тому, амортизаційна політика щодо визначення об'єктів основних засобів та нарахування суми амортизації узгоджується з обліковою політикою підприємства та податковим законодавством України, впливає на собівартість випуску продукції та прибутковість діяльності потребує постійної уваги при побудові стратегії управління виробничою діяльністю підприємства.

Для формування амортизаційної політики в частині її облікового забезпечення необхідно спиратися як на вітчизняний досвід, так і на досвід зарубіжних країн.

Підприємство обирає такий метод, який найкраще зображає очікувані майбутні економічні вигоди від експлуатації активу. Такий метод застосовують протягом звітного періоду. Зміни можуть відбуватися лише за умови експлуатації активу або отримання майбутньої економічної вигоди.

На економічну складову основних фондів впливає процес зменшення корисності активів.

На дату річного балансу підприємство повинне оцінити, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активів. Такі ознаки наведено в п. 6 П(С)БО 28 [4]. Зокрема, про зменшення корисності можна говорити, якщо:

- ринкова вартість активу протягом звітного періоду (року) зменшилася на істотно більшу величину, ніж очікувалося;
- актив застарілий або фізично пошкоджений;
- у сфері діяльності підприємства (технологічній, ринковій, економічній або правовій) або на ринку, для якого призначений актив, протягом звітного періоду відбулися негативні зміни.

Або очікується, що такі зміни відбудуться найближчим часом;

- протягом звітного періоду зросли ринкові ставки процента або інші ринкові ставки доходу від інвестицій. Таке збільшення може вплинути на суму дисконту, яка застосовується для визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від активу, та істотно зменшити суму очікуваного відшкодування активу;

– балансова вартість чистих активів підприємства перевищує їх ринкову вартість;

– протягом звітного періоду змінився спосіб використання активу або сам актив (або така зміна очікується найближчим часом), що негативно впливає на результати діяльності підприємства;

- з'явилися інші свідчення того, що ефективність активу знизилася або очікується її зниження. Про можливе зниження ефективності активу можна судити за даними внутрішньої звітності підприємства. Наприклад, такі дані говорять про те, що для утримання активу знадобилися суми, які істотно перевищують первісно заплановані або фактичні чисті грошові потоки. Або операційний прибуток від активу виявився істотно нижчим від первісно запланованого. У цьому випадку можна припустити, що ефективність активу знизилася.

При виявленні однієї з ознак зменшення корисності об'єкта ОЗ необхідно розрахувати суму його очікуваного відшкодування (п. 7 П(С)БО 28) [4].

Сума очікуваного відшкодування визначається за найбільшою з двох оцінок (п. 4 П(С)БО 28):

- або за чистою вартістю реалізації такого активу (далі – ЧВР);
- або за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

ЧВР активу – це його справедлива вартість, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Щоб визначити теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу, потрібно застосувати відповідну ставку дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання (експлуатації) активу і від його продажу (списання) у кінці строку корисного використання (експлуатації).

Простіше кажучи, потрібно оцінити на дату балансу, яка кількість грошей (з урахуванням інфляції, ринкових ставок процента або індивідуальних ставок за позиками і кредитами підприємства) принесе підприємству:

- експлуатація об'єкта ОЗ;
- його продаж (списання) у кінці строку експлуатації.

Оцінку майбутніх грошових потоків від експлуатації активу (об'єкта ОЗ) слід проводити на підставі фінансових планів підприємства на період не більше 5 років. Але, якщо у підприємства вже є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і керівництво упевнене в достовірності оцінки майбутніх грошових потоків, то тоді можна виходити з фінансових планів підприємства на тривалішу перспективу (більше 5 років).

Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу (об'єкта ОЗ) у кінці строку його корисного використання оцінюються за його ЧВР.

Ставка дисконту визначається виходячи з ринкової ставки процента (до вирахування податку), яка використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки процента ставка дисконту визначається на основі ставки процента на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні майбутніх грошових потоків від використання активу не враховують очіку-

вані надходження або вибуття грошових коштів у результаті:

- майбутніх капітальних інвестицій на поліпшення (реконструкцію, модернізацію тощо) активу;
- майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності;
- сплати (відшкодування) податку на прибуток;
- майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємством не визнано зобов'язання.

Поєднання інструментів амортизаційної політики та системи управління життєвим циклом основних засобів буде створювати відповідну систему регулювання або амортизаційний механізм відтворення основних засобів на підприємстві.

Висновки із даного дослідження і перспективи подальшого розвитку. Для оцінки достатності амортизаційних відрахувань, впливу на їх розмір окремих факторів доцільно приділити увагу побудові ефективної амортизаційної політики. Впровадити систему накопичення інформації по вхідним та вихідним амортизаційним потокам. На сьогодні з метою інтенсифікації відновлювальних процесів у науково-технічній сфері розвитку промислових підприємств приділяється увага методам нарахування амортизації та ефективного використання цих ресурсів. У сучасній кризовій ситуації необхідне залучення для відтворення та техніко-технологічної модернізації основних фондів як зовнішніх (кредит, оренда, лізинг) так і внутрішніх джерел.

Ринкова економіка являє собою жорсткий відбір, який пропонує власні критерії економічної ефективності, конкурентоспроможності, безвідходності технологій, енергозбереження і економічної безпеки. Питанням відродження економічного потенціалу промисловості в Україні та проблемам переозброєння основних фондів будуть присвячені наступні наукові дослідження.

Список літератури:

1. Жердев Є. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-zasadi-formuvannya-amortizaciynoi-politiki-na-pidpriemstvakh.html>
2. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/finansovo-kreditni-vazheli-efektivnogo-vidtvorennya-silskogospodarskogo-virobnictva.html>
3. Караваева Н. Налоговое стимулирование инвестиций: опыт США. *Налогов*. 1995. № 7. С. 4–6.
4. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.04 р. № 817. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-28/>

References:

1. Zherdiev Ye. Methodical principles of forming depreciation policy at enterprises. *Oblik i finansy APK: bukhgalterskyi portal*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-zasadi-formuvannya-amortizaciynoi-politiki-na-pidpriemstvakh.html>
2. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/finansovo-kreditni-vazheli-efektivnogo-vidtvorennya-silskogospodarskogo-virobnictva.html>
3. Karavaeva N. (1995). Nalogovoe stimulirovanie investitsiy: opyt SShA [Tax incentives for investment: the US experience]. *Nalohy*, 7, 4–6.
4. P(S)BO 28 "Zmenschennia korysnosti aktyviv", zatverdzhene nakazom Minfinu vid 24.12.04 r. № 817 [P(C)BO 28 "Impairment of Assets", approved by the Ministry of Finance Order of 24.12.04 № 817]. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-28/>