

КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Інна Рєпіна,
к.е.н., доцент,
докторант
кафедри
економіки
підприємств
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет
імені Вадима
Гетьмана»

Амортизаційна політика держави і окремих промислових підприємств є одним з основних факторів відновлення економічного зростання в умовах інвестиційної кризи, спаду виробництва та інфляції. Однак, в теперішній час відсутня цілеспрямована державна амортизаційна політика, не розроблена концепція відновлення, ефективного накопичення і використання фінансових ресурсів. Як наслідок, на рівні підприємств система амортизації розглядається як другорядна у розв'язанні задач відтворювального характеру, оновлення активів.

У процесі тривалого розвитку, ще з давніх часів, амортизація ніколи не втрачала своєї актуальності і завжди залишалась дискусійним питанням, що знайшла своє відображення у багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідженнях. Найбільш обґрунтовано вона була висвітлена в наукових працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених як А. Армудці, Д.А. Баранов, В.Й.Бакай, В.Ю. Будавей, М. Ван-Бред, К.І. Відеман, Ю.К. Грюнвальд, Л.М. Кантор, Я.Б. Кваша, Ю.І. Любимцев, Дж. Мелліс, К. Маттерн, К. Менгер, П.М. Павлов, Д.М. Палтерович, Л. Сейя, В.К. Сенчагов, А.Н. Скворцов, П.В. Тальміна, Е. Хендріксен, Г. Хетфільд, С.І. Шульман й ін. Проблема формування ефективної амортизаційної політики широко дискутується в науковій літературі такими вченими-економістами: А. Безуглий, О. Болхотвина, З. Борисенко, В.Вишневський, В. Козак, О.Короткевич, М. Крупка, О. Кузьмін, Л.Лях, О.Орлов, В.Пархоменко, А.Савченко, Ю.Стадницький, А. Фукс та ін. Необхідність пріоритетного рішення питання моделювання механізму формування амортизаційної політики підприємства розглядалась у працях В. Іванченко, Г. Кіпермана, Г. Лахтіна, В. Остапенко, Ю. Фокіна. Але чимало існуючих питань теоретичного, методичного та управлінського характеру щодо комплексного дослідження проблеми формування амортизаційної політики потребують поглибленої розробки.

Метою даної статті є виокремлення ключових елементів формування амортизаційної політики на вітчизняних підприємствах, особливостей її впливу на інвестування процесів відтворювання необоротних активів.

Як не прикро, але дослідження показали, що на сьогоднішній день амортизаційна політика в Україні вкрай недосконала. Проблема полягає в тому, що вона визначається державою й не передбачає участі в її формуванні всіх ланок економічної системи, які мають відношення до життєвого циклу необоротних активів. Держава встановлює методи нарахування амортизації й ставки амортизаційних відрахувань, а на самих підприємствах амортизаційний фонд не є чітко регламентованим. У практиці господарювання підприємств спостерігається нецільове використання амортизаційного фонду, а самі необоротні активи або беруть участь у виробничому процесі поза межами нормативного терміну служби, або передчасно списуються. Тим самим втрачено контроль над строками корисного використання основних коштів, що призводить до втрати їхньої справедливої вартості і нераціонального формування амортизаційного фонду.

Амортизаційна політика є однією із головних частин загальної політики управління активами на промислових підприємствах, яка полягає в інтенсивності оновлення необоротних активів з поступовою експлуатацією їх у процесі виробничої діяльності.

Зміст амортизаційної політики підприємства складає взаємодія економічних категорій та важелів, які виявляють свою дію через сутність і функції амортизації. Правильне розуміння економічної природи, функцій, об'єктів, принципів і методів амортизації, а також усвідомлення її значення дозволить обґрунтовано вирішувати проблеми, які пов'язані з оцінкою засобів праці, встановленням оптимальних строків використання основних засобів, визначенням методів нарахування амортизації, розробленням норм амортизаційних відрахувань, формуванням та використанням амортизаційного фонду, тобто дозволить проводити ефективну амортизаційну політику.

Для розв'язання існуючої проблеми формування дієвої амортизаційної політики, на нашу думку, необхідно опи-

ратися на сам термін «амортизація». І це не випадково, тому що багато хто із фахівців цього напрямку і досі не мають навіть єдиної точки зору щодо визначення поняття «амортизація», яке представляє собою основу амортизаційної теорії економічного розвитку (табл.1).

Дослідження показало, що зазвичай в дискусії про економічну сутність амортизації виділяють чотири основні позиції. Причому така різноманітність поглядів є характерною не лише для початкового періоду розвитку теорії амортизації, а й для сучасного періоду. Одна група вчених вважає, що амортизація – це просто грошовий вираз зносу основних засобів. Прихильники другої позиції вважають амортизацією не що інше, як процес перенесення вартості зносу основних засобів на собівартість продукції. Третя група вчених стверд-

Таблиця 1

Еклектика визначення категорії «амортизація»

визначення	джерело
Амортизація – це поступове відшкодування витрат власника на придбання та введення в експлуатацію основних фондів і нематеріальних активів у межах норм амортизаційних відшкодувань	«Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва» № 1075 від 6.09.1996 р.
Амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)	Податковий кодекс України: -К.: Видавництво «Преса України», 2010.-С.8.
Амортизація – це віднесення на витрати звітного періоду певної частини вартості основних засобів, використання яких було однією з умов отримання у цьому періоді відповідного доходу (економічної вигоди)	Дибя В.М. Облік та аналіз необоротних активів: Монографія.-К.: КНЕУ, 2008.-С.109.
Амортизація (англ. <i>amortization</i> від італ. <i>amorte</i> – <i>відмирати</i>)- це об'єктивний економічний процес поступового перенесення вартості засобів праці по мірі їх зношування на виготовлену за їх допомогою продукцію або послуги	Селезньов В.В. Основи ринкової економіки України: Посібник.-К.: А.С.Л., 2006.-С.144.
Амортизація (лат. <i>amortization</i> – <i>погашення, сплата боргу</i>) – це процес поступового перенесення вартості основних фондів (зарахування її до витрат виробництва чи обігу) в міру їх зношування на виготовлену продукцію і використання цієї вартості для простого або розширеного відтворення зношених засобів праці	Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: ... С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін.-К.: Видавничий центр «Академія», 200.-С.40.
Амортизація - це процес перенесення авансованої раніше вартості всіх видів засобів праці на вартість продукції з метою її повного відшкодування	Економіка підприємства: підручник/ за заг. та наук ред. Г.О. Швиданенко. -[вид.4-ге, перероб. і доп.]-К.:КНЕУ, 2009.- С.346
Амортизація - це складний економічний механізм, що кількісно відображає втрату знаряддями праці вартості основних засобів, які амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації), і поступове перенесення її на новостворений продукт з наступним нагромадженням коштів для відтворення (придбання) основних засобів.	Бакай В.Й. Теоретичний аспект аналізу амортизації як основи формування амортизаційної політики

жує, що амортизація – це метод бухгалтерського обліку. Четвертий сформований погляд науковців сфокусований на розгляд амортизації як складного економічного механізму. Сама така позиція підтримується в даній статті так як дає можливість розглядати амортизацію у якості інструменту управління активами підприємства.

Також слід відмітити, що сучасна теорія амортизації розглядає декілька її функцій (рис.1).

До них можна віднести відтворювальну, інноваційну, калькуляційну, стимулюючу, інвестиційну та податкову функції амортизації.

Відтворювальна функція регулює відповідність нарахованої амортизації рівню зношення основних засобів. Вона виникає внаслідок втрачання засобами праці в процесі виробництва своєї вартості і має за ціль забезпечення подальшого процесу виробництва.

Інноваційна функція амортизації забезпечує відтворення засобів праці на новому технічному рівні у відповідності із розвитком науково-технічного прогресу. На сьогоднішній день, реалізація цієї функції вимагає прискореного кругообігу основних засобів, оскільки за останні роки суттєво зросли темпи розвитку науково-технічного прогресу. Ефективний амортизаційний механізм та раціональна амортизаційна політика забезпечують відтворення основних засобів на новій, більш досконалішій основі, що в свою чергу сприяє подальшому розвитку виробничо-технічного потенціалу як окремих підприємств, так і держави в цілому.

Калькуляційна функція полягає у визначенні витрат на виробництво та реалізацію продукції. У собівартість виробленої продукції включається частина вартості засобів праці, яка була втрачена в процесі виробництва цієї продукції.

Стимулююча функція амортизації проявляється в створенні умов для прискореного оновлення необоротних активів. Ця функція базується на тому, що амортизаційний фонд являється власним джерелом грошових засобів підприємства, яке має своє цільове призначення — відтворення основних засобів. Крім цього, на величину нарахованої амортизації зменшується розмір отриманого прибутку, що підлягає оподаткуванню. Стимулююча функція знаходить свій прояв у застосуванні прискорених методів амортизації та наданні державою різного роду податкових пільг. Це дає змогу підприємствам акумулювати в своєму розпорядженні більше грошових ресурсів, що покращує їх фінансове становище та посилює виробничо-технологічний потенціал.

Інвестиційна функція амортизації передбачає акумулювання в амортизаційному фонді амортизаційних відрахувань як фінансового ресурсу відтворення необоротних активів, тобто забезпечення процесу кругообігу засобів праці грошовими засобами, необхідними для їх простого або розширеного відтворення.

Податкова функція амортизації реалізовує взаємовідносини підприємств та державної влади з питань розподілу прибутку.

Податкове законодавство окреслює механізм амортизації необоротних активів – чітко встановлює об'єкти амортизації, проводить класифікацію основних засобів та інших необоротних активів, пояснює методи нарахування амортизації та процедуру визначення вартості об'єктів амортизації. Так в статті 144 Податкового Кодексу України (від 2 грудня 2010 № 2756-VI) виділено сім об'єктів амортизації (рис.2).

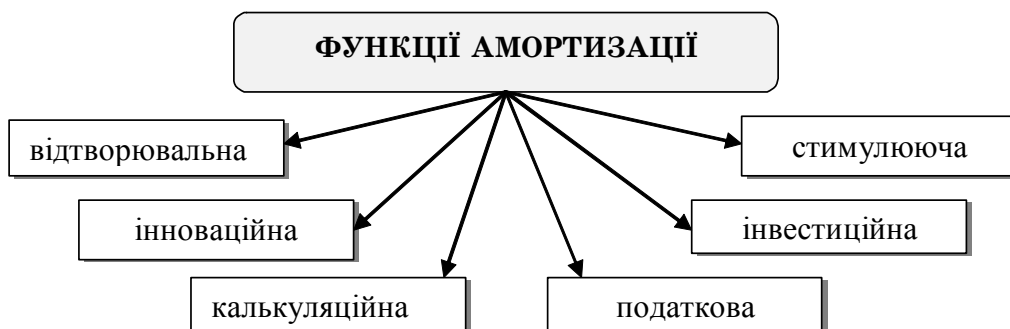


Рис.1 Функції амортизації

ОБ'ЄКТИ АМОРТИЗАЦІЇ	
	витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності
	витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів
	витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року
	витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі
	капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту
	сума переоцінки вартості основних засобів
	вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів

Рис. 2 Об'єкти амортизації за Податковим Кодексом України

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на: утримання основних засобів, що знаходяться на консервації; ліквідацію основних засобів; придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральнo-видовищними підприємствами - платниками податку; витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Також не підлягають амортизації, але проводяться вже за рахунок відповідних джерел фінансування: витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів; витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування; витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок

бюджетів; вартість гудвілу; витрати на придбання або самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних фондів.

Необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення основних засобів підприємств є їхня класифікація. На рис.3 представлена еволюція підходів до класифікації основних засобів за трьома нормативними документами Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у новій редакції від 26.12.2002) та Податковим кодексом України від 2.12.10 № 2756-VI.

Теоретико-методичною базою формування амортизаційної політики є сукупність взаємопов'язаних принципів. В результаті проведеного дослідження виокремлено чотири базові принципи нарахування амортизації: систематичності, реалістичності, раціональності та відповідності. Їх ключові постулати представлені на рис. 4.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. Групи основних фондів: ➤ група 1 - будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини; ➤ група 2 - автомобільний транспорт та вузли (запасні частини до нього); машини до нього); механізми, обладнання та пристрої до неї; ➤ група 3 - будівлі, інші.		Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у новій редакції від 26.12.2002) Цей закон розподіляє основні фонди за такими групами: ➤ група 1 - будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування, вартість капітального поліпшення землі); ➤ група 2 - автомобільний транспорт та вузли (запасні частини до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них; ➤ група 3 - будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4. ➤ група 4 - ЕОМ, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).	Податковий кодекс України від 2.12.10 № 2756-VI Групи основних засобів та інших необоротних активів: ➤ група 1* – земельні ділянки ➤ група 2* – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом ➤ група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої ➤ група 4 - машини та обладнання, з них: ЕОМ, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до комунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн. ➤ група 5 – транспортні засоби ➤ група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) ➤ група 7* - тварини ➤ група 8* – багаторічні насадження ➤ група 9* – інші основні засоби ➤ група 10* – бібліотечні фонди ➤ група 11* – малоцінні необоротні матеріальні активи ➤ група 12* – тимчасові (не титульні) споруди ➤ група 13* – природні ресурси ➤ група 14* – інвентарна тара ➤ група 15* – предмети прокату ➤ група 16* – довгострокові біологічні активи
--	--	--	---

* - раніше частково належали до групи 3 «будь-які інші»

Рис. 3 Рекласифікація груп основних засобів в регламентуючих документах

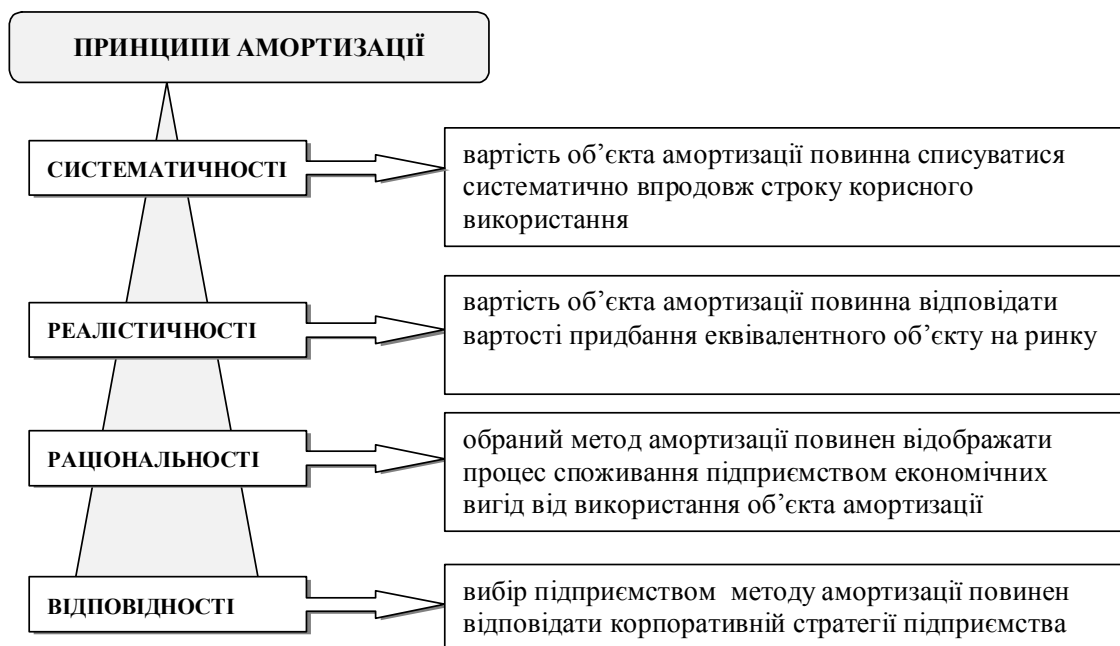


Рис.4 Принципи амортизації

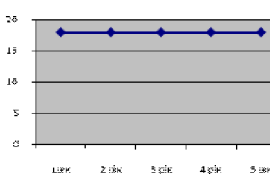
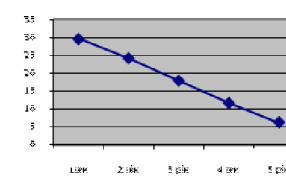
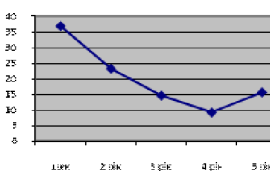
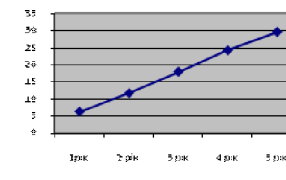
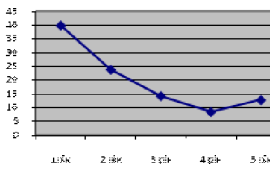
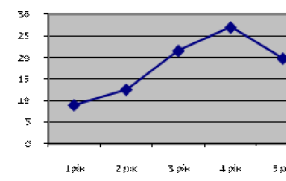
На сьогоднішній день відповідно до Податкового Кодексу України (від 2 грудня 2010 № 2756-VI) амортизація основних засобів нараховується із застосуванням п'яти методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого. В таблиці 2 представлений модельний ряд методів нарахування амортизації.

Прямолінійний метод є найбільш поширеним у світі та найпростішим у застосування. Він дозволяє рівномірно

розподілити суми амортизації у часі. Проте його недоліком є те, що він не враховує диференціацію об'єктів амортизації відносно їх морального зносу, відмінності завантаження виробничої потужності у різні періоди її експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки використання. Враховуючи це, його доцільно використовувати по відношенню до тих об'єктів амортизації зношення яких найбільшою мірою залежить від термінів їх експлуатації і не пов'язане

Таблиця 2

Модельний ряд методів нарахування амортизації

Метод нарахування амортизації	Графічна інтерпретація	Метод нарахування амортизації	Графічна інтерпретація
<i>прямолінійний</i>		<i>кумулятивний (прискорений)</i>	
<i>зменшення залишкової вартості</i>		<i>кумулятивний (уповільнений)</i>	
<i>прискореного зменшення залишкової вартості</i>		<i>виробничий</i>	

з дією дискретних чинників (наприклад, будівлі, споруди, передавальні пристрої, тощо).

Методи прискореної амортизації передбачають перенесення в перші роки експлуатації більшої частки вартості об'єкта амортизації на вартість виготовленої продукції. Виходячи з того, що на початку експлуатації актив не потребує значних витрат на ремонт використання методів прискореної амортизації, з одного боку, є доцільним. Крім того суб'єкт господарювання в змозі швидше накопичувати необхідні кошти на реновацію необоротних активів, що знижує ризик їх морального знецінення (особливо по відношенню до комп'ютерної техніки, яка більш чутлива до морального зносу). Проте, з іншого боку, слід зважати на те, що використання методів прискореної амортизації призводить до збільшення собівартості продукції у даний період. В свою чергу останнє може ставити під загрозу конкурентоспроможність продукції, ефективність діяльності підприємства та подальше перебування суб'єкта господарювання на відповідному ринку. Тому при прийнятті рішення про вибір методу прискореної амортизації необхідно зважати як на внутрішні, так і на зовнішні чинники.

Традиційно до методів прискореної амортизації відносять: метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод. На нашу думку, існує альтернативний спосіб використання останнього методу. Саме кумулятивний метод має приховану дуалістичну природу – від поєднує в собі як механізм прискореної амортизації (кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання) так і механізм уповільненої амортизації (кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням порядкового номеру року корисного використання об'єкта амортизації, на суму числа років його корисного використання). Саме

метод уповільненої амортизації дає можливість новоствореному підприємству у перші роки експлуатації необоротного активу мінімізувати собівартість і мати можливість входження на ринок використовуючи стратегію лідера за витратами.

Виробничий метод нарахування амортизації раціонально застосовувати для тих об'єктів, що експлуатуються нерівномірно та існує можливість прямої ідентифікації їх вкладення в конкретний продукт. Сума амортизації залежить від обсягу виготовленої за їх участю продукції. Даний метод дозволяє встановити тісніший взаємозв'язок між інтенсивністю експлуатації об'єктів амортизації з отриманими за їх допомогою доходами. Недоліком є те, що в ряді випадків важко визначити продуктивність окремих необоротних активів.

Виходячи з того, що за чинним законодавством підприємство має самостійно обирати метод нарахування амортизації з'являється можливість маневрування при формуванні його амортизаційної політики.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Дуба В.М.* Облік та аналіз необоротних активів: Монографія.-К.: КНЕУ, 2008.-288 с.
2. Економіка підприємства: підручник/ за заг. та наук ред. Г.О.Швиданенко.-[вид.4-те, перероб. і доп.].-К.:КНЕУ, 2009.- 816 с.
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: ... С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін..-К.: Видавничий центр «Академія», 200.-864 с.
4. Податковий кодекс України: -К.: Видавництво «Преса України», 2010.-400с.
5. *Селезньов В.В.* Основи ринкової економіки України: Посібник.-К.: А.С.Л., 2006.-688 с.

РІПНУ