

УДК 657

Чуніхіна Т. С.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Державного університету інфраструктури та технологій*
Горлушко А. М.
*магістр
Державного університету інфраструктури та технологій*

Chunhina T. S.
*PhD in Economics,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation
State University of Infrastructure and Technology*
Gorlushko A. M.
*master's degree
State University of Infrastructure and Technology*

ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ТЕРМІНУ КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ В МЕЖАХ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. У статті дослідженні взаємозв'язки амортизаційної політики зі стратегією розвитку діяльності підприємства. Розглянуто одне з головних проблемних питань проведення амортизаційної політики – визначення очікуваного терміну корисного використання основних засобів. Запропоновано рекомендації щодо вдосконалення організації та методики визначення строку експлуатації основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, знос, амортизаційна політика підприємства, очікуваний термін корисного використання, стратегія діяльності підприємства.

Постановка проблеми. Вирішення проблемних аспектів проведення амортизаційної політики за сучасних умов розвитку підприємництва є важливими питанням. На практиці гнучка амортизаційна політика підприємств і держави є одним з основних факторів відновлення економічного зростання за умов інвестиційної кризи, зменшення виробництва та інфляції. Однак сьогодні підприємства України не приділяють належної уваги ролі системи амортизації у вирішенні проблем відтворювального характеру. Тож ця тема є актуальною та необхідною для розгляду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань щодо удосконалення обліку амортизації основних засобів зробили видатні вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.Г. Виговська, В.М. Жук, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, В.В. Сопко, М.Ф. Огійчук, Ю.І. Осадчий, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та інші вчені; зарубіжні науковці: В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен. Проте досі залишаються недостатньо дослідженими проблеми обліку амортизації основними засобами, а саме порядок визначення найбільш точного строку експлуатації.

Результати дослідження. Неможливо переоцінити важливість такої економічної категорії, як основні засоби. Адже саме за рахунок основних засобів підприємство розпочинає функціонувати та в майбутньому може розширювати свою діяльність. Сьогодні економічна література містить велику кількість визначень та трактувань поняття «основні засоби».

Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік основних засобів в Україні, це: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7 «Основні засоби») та Податковий кодекс України (далі – ПКУ). А для підприємств, які вже перейшли чи бажають перейти на облік за міжнародними стандартами, облік основних засобів регулюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16 «Основні засоби»).

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає основні засоби як 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 становить понад один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1].

За ПКУ основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім 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, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких ыз дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [2].

А у МСБО 16 «Основні засоби» зазначено, що основні засоби – це матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду [3].

Думки вчених-економістів щодо визначення сутності поняття «основні засоби» значно відрізняються. Ю.А. Бабаєв розглядає основні засоби як частину майна, яка використовується як засоби праці під час виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців [4].

На думку Ф.Ф. Бутинця, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року [5].

А М.Я. Дем'яненко зазначає, що основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи» (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал [6].

Ефективність використання основних засобів є однією з найбільш важливих дослідницьких ланок на підприємствах. Відтворення основних виробничих засобів розглядається як процес безперервного їх поновлення [7].

В Україні впродовж тривалого часу спостерігається несприятлива ситуація щодо забезпеченості та ефективності використання основних засобів. Насамперед це стосується високого ступеня зношеності основних засобів. Тож виникає потреба у заміні та модернізації наявного парку основних засобів. Через значне зношення основних засобів посилюється технічна та технологічна відсталість підприємств. Відтворення основних засобів на підприємствах може відбуватися за рахунок валових капітальних інвестицій, які будуть спрямовані на створення, придбання, відновлення та поліпшення основних засобів [8].

Сьогодні є багато джерел фінансування відтворення основного капіталу, як власних, так і залучених. Серед них найбільшу питому вагу займає оновлення шляхом часткового відшкодування фізичного зносу основних засобів (рис. 1) [9].

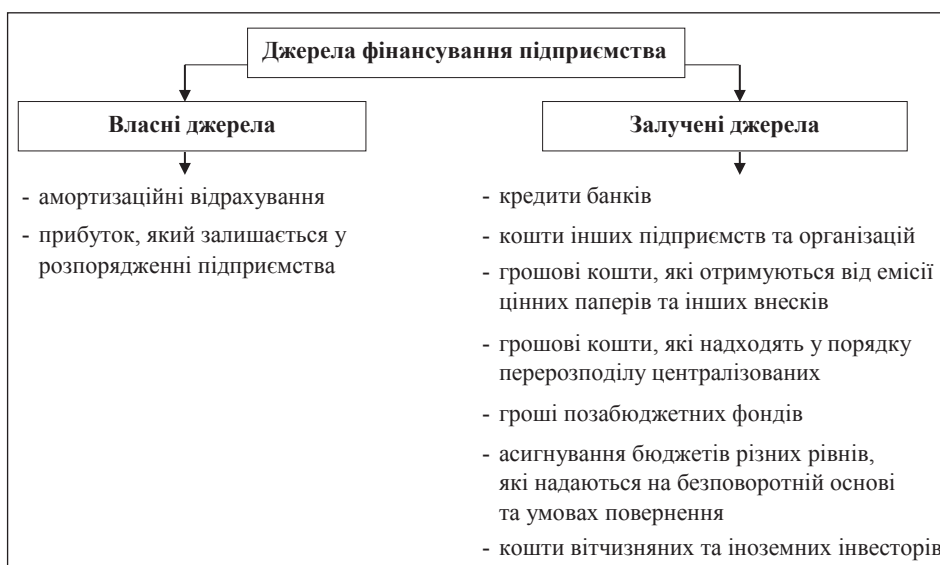


Рис. 1. Джерела фінансування підприємства

Джерело: розроблено автором на основі [9]

Амортизаційна політика є найбільш ефективним інструментом активізації інвестиційних процесів. Вона забезпечує надійне внутрішнє джерело фінансування капітальних вкладень. У розвинутих країнах за рахунок амортизації формується до 70–80% інвестицій.

Під час формування амортизаційної політики підприємства для початку необхідно точно роз'яснити її сутність та відмінності між поняттями «знос» і «амортизація». В економічній літературі під амортизацією розуміють об'єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів у період їх функціонування у виробництві з метою відшкодування до моменту закінчення строку експлуатації [10].

У нормативно-правовій базі України поняття «амортизація» і «знос» визначені в П(С)БО 7 «Основні засоби», де зазначається, що амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). А знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [1].

Амортизаційна політика розглядається як сукупність дій та заходів, що спрямовані на координацію процесу нарахування та використання амортизаційних відрахувань.

У науковій літературі є різноманітні підходи до визначення сутності цього поняття. Н.Г. Виговська розглядає амортизаційну політику як складову частину загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів, яка полягає в оптимізації потоку власних засобів, що реінвестуються у виробничу діяльність [11]. А.І.Я. Яремко – як цілеспрямовану діяльність підприємства з вибору і застосування одного з можливих (законом дозволених) методів амортизації з метою максимізації обсягу власних фінансових ресурсів протягом амортизаційного періоду [12].

З.Н. Борисенко під амортизаційною політикою розуміє процес розроблення норм і правил нарахування амортизації, встановлення порядку використання амортизаційного фонду [13].

П.Т. Бубенко вважає, що амортизаційна політика – це політика підприємства щодо вибору відповідних методів амортизації основних засобів і нематеріальних активів, а також забезпечення цільового використання амортизаційних відрахувань, зниження бази оподаткування, створення власних інвестиційних ресурсів тощо [14].

Л.В. Овод зазначає, що амортизаційна політика – це вибір і оптимальне поєднання способів, правил і методики нарахування та обліку амортизації, встановлення порядку використання амортизаційних відрахувань для відтворення основних засобів відповідно до умов господарювання і амортизаційної політики держави [15].

Вважається, що амортизаційну політику можна розглядати як сукупність заходів із визначення методики формування амортизаційного фонду та спрямування його ресурсів на забезпечення нормального процесу відтворення основних засобів відповідно до обраної підприємством стратегії діяльності. Таким чином, формування амортизаційної політики можна вважати окремим напрямом фінансової роботи на підприємстві.

Під час вибору амортизаційної політики, необхідно дотримуватися певної послідовності дій:

- 1) чітко визначити стратегію діяльності підприємства;
- 2) визначити об'єкти нарахування амортизації;
- 3) визначитись із класифікацією груп основних засобів;
- 4) встановити вартість основних засобів, яка амортизується;
- 5) встановити критерії визначення очікуваного терміну корисного використання основних засобів.

Система факторів, що повинна враховуватися під час формування амортизаційної політики, повинна бути такою. Фактори, що впливають на обсяг амортизаційних відрахувань:

1. Незалежні від підприємства:
 - встановлені державою норми амортизації;
 - дозволені законодавством методи бухгалтерської амортизації;
 - інфляція [16].
2. Залежні від підприємства:
 - обсяг основних засобів, що підлягають амортизації;
 - вибір методу амортизації та встановлення терміну амортизації;
 - визначення терміну корисного використання об'єктів основних засобів [16].

Фактори, на які впливає обсяг амортизаційних відрахувань:

- витрати підприємства;
- база обкладання податком на прибуток;
- обсяг чистого грошового потоку;
- можливість оновлення основних засобів [16].

Одними із найвпливовіших факторів є правильність встановлення строку корисного використання.

У бухгалтерському обліку встановлення строку корисного використання є важливим. Він є ключовим питанням під час визначення методу амортизації, адже впродовж цього строку і буде нараховуватися амортизація.

Проблема визначення терміну корисного використання основних засобів не є новою і полягає не в технічному способі його визначення, а радше в науковій (економічній) обґрунтованості. Адже за короткого терміну служби норма амортизації висока, тобто необхідно буде швидше відтворювати основні засоби, а більшу частину їх вартості у вигляді амортизації слід включати до собівартості продукції. Це приводить до її збільшення. За тривалішого терміну норма амортизації буде нижчою. Але буде більшим період відшкодування зносу і, як наслідок, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. Це приводить до збільшення морально-го знецінення необоротних активів.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством/установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством/установою обсяг продукції (робіт, послуг) [1].

Основні засоби вводяться в експлуатацію за допомогою ф. ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Акт складається комісією, яка і має встановити строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Проте ні у податковому, ні у бухгалтерському законодавстві немає чітких алгоритмів або критеріїв, які допомогли б визначити строк корисного використання. Це означає, що під час введення в експлуатацію об'єкта основних засобів підприємству необхідно самостійно визначити строк корисного використання цього об'єкта, виходячи із власних міркувань. У зв'язку з цим виникає значний рівень суб'єктивізму під час здійснення такої оцінки. Нормативно-законодавчі акти України, що регулюють ведення обліку руху основних засобів на підприємствах України, не містять критеріїв чи алгоритмів визначення строку використання основних засобів.

Однак у п. 24 П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що під час визначення строку корисного використання (експлуатації) варто враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством/установою з урахуванням його

потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [1].

Також у п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» вказано, що нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу) [1]. Але це не обов'язкова умова, тому платник податку на прибуток сам вирішує, дотримуватися цього правила чи ні. Як бачимо, на практиці визначення строку корисного використання основних засобів є суб'єктивною оцінкою підприємства. Також щоби правильно встановити коректний строк експлуатації для певних основних засобів, потрібно мати деякі технічні навички. Саме тому ці завдання мають вирішувати відповідні спеціалісти, які відповідають за експлуатацію конкретного об'єкта основних засобів. На формування строку корисних використання основних засобів впливають такі форми:

- моральний знос (унаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- очікуваний фізичний знос;
- правові або аналогічні обмеження щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою або законодавством, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів).

Вважається, що дуже складно встановити строк корисної експлуатації об'єктів основних засобів, відштовхуючись лише від цих факторів. Необхідно враховувати також інші фактори, які залежать від виду основних засобів.

Донині вчені-практики ведуть дискусії щодо варіантів визначення строку експлуатації. Є багато варіантів визначення очікуваного терміну використання.

Один з них ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства щодо експлуатації подібних активів.

Ще один спосіб – встановити термін корисного використання відповідно до технічних документів, які додаються до об'єкта основних засобів. Але цей метод не враховує різні умови експлуатації одного і того самого об'єкта.

Також є спосіб визначення терміну експлуатації з урахуванням галузевих особливостей шляхом розроблення класифікатора із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів.

Останній метод ґрунтується на визначенні терміну корисного використання відповідно до пункту 138.3.3 статті 138 Податкового кодексу України. Там зазначено, що під час визначення строків корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів підприємству потрібно

враховувати мінімально допустимі строки амортизації основних засобів. Але за такого способу не враховується специфіка, моральний знос і умови використання об'єкту основних засобів [2].

Враховуючи вищевикладене, можна зазначити, що фізично можливий термін служби основних засобів не може бути основою для визначення терміну корисного використання і, відповідно, норм амортизації. Він повинен визначатися, виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути меншим від фізично можливого, але в будь-якому разі не меншим від мінімального допустимого строку, чітко регламентованого для кожної групи основних засобів.

Підприємство має широкую свободу під час визначенні терміну корисного використання основних засобів, і це є серйозним недоліком. Є суттєві розбіжності і невідповідності у строках використання подібних об'єктів активів у різних господарствах.

Щоб вирішити цю проблему, необхідно розробити класифікатор із поглибленою деталізацією об'єктів основних засобів. При цьому потрібно враховувати галузеві особливості. Це дасть можливість покращити якість обліку руху основних засобів, амортизація буде нараховуватися з більшою точністю, адже сума нарахованої амортизації залежить від строку корисного використання основних засобів.

Висновки. Вибір амортизаційної політики залежить від цілей, які ставить керівництво щодо управління підприємством. Основними критеріями вибору амортизаційної політики мають стати стратегія розвитку підприємства та очікуваний термін корисного використання основних засобів.

Реалізація запропонованих заходів дасть змогу вдосконалити організацію та методику визначення строку експлуатації основних засобів, підвищити їх інформативність і прогнозувати строк їх ефективного використання на підприємстві. Правильне встановлення строку корисного використання (експлуатації) є важливим моментом в організації бухгалтерського обліку руху основних засобів, оскільки впливає на нарахування амортизації. Однак у нормативно-законодавчих актах України немає чітких алгоритмів визначення строку корисного використання. Підприємству необхідно самостійно визначити цей строк. Тому для полегшення та покращення обліку руху основних засобів доцільно запровадити єдині норми вибору способів визначення строків корисної експлуатації, розробити детальний класифікатор об'єктів основних засобів. Такі зміни сприятимуть розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства.

Список використаних джерел:

1. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. за № 92. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
2. Податковий кодекс України / Верховна Рада України; Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page55>.
3. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку.
4. Бабасв Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю.А. Бабасв. К.: Вища школа, 2007. 692 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
6. Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник / [Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я., Саблук П.Т. та ін.]; за ред. М.Я. Дем'яненко. К.: ІАЕ УААН, 2003. 555 с.
7. Ковальчук І.В. Економіка підприємства: навч. посіб. / І.В. Ковальчук. К.: Знання, 2008. 680 с.
8. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник / за ред. С.Ф. Покропивного. К.: КНЕУ, 2008. 528 с.
9. Антонова Л.В. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності / Л.В. Антонова, Н.М. Левченко, С.М. Белінська // Економічна наука 2017. № 9. С. 16–20.
10. Бондар М.І. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування / М.І. Бондар, В.В. Бабіч // Вісник ЖДТУ. 2011. № 1(55). С. 33–34.
11. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи. Житомир; ЖІТІ, 1998. С. 59.

12. Яремко І.І. Знос та амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства: монографія. Львів: Новий світ, 2003. 76 с.
13. Борисенко З.Н. Амортизационная политика: монографія / З.Н. Борисенко. К.: Наукова думка, 1993. С. 386.
14. Бубенко П.Т. Амортизація і відновлення основних фондів житлові комунальних підприємств: монографія / П.Т. Бубенко, В.І. Титяєв, О.В. Димченко. Харків: ХНАМГ, 2010. С. 126.
15. Овод Л.В. Сутність амортизаційної політики та її складові елементи // Вісник Технологічного університету Поділля. 2003. № 5, Ч. 2, Т. 1. С. 66.
16. Кудь Л.І. Удосконалення амортизаційної політики підприємства / Л.І. Кудь // Черкаська філія Української академії банківської справи.

ВОСПРОИЗВЕДЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РАМКАХ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация. В статье исследованы взаимосвязи амортизационной политики со стратегией развития предприятия. Рассмотрен один из главных проблемных вопросов проведения амортизационной политики – определение ожидаемого срока полезного использования основных средств. Предложены рекомендации по совершенствованию организации и методики определения срока эксплуатации основных средств.

Ключевые слова: основные средства, амортизация, износ, амортизационная политика предприятия, ожидаемый срок полезного использования, стратегия деятельности предприятия.

FIXED ASSETS REPRODUCTION AND USEFUL LIFE WITHIN THE FRAMEWORK OF THE STRATEGY OF ENTERPRISE DEVELOPMENT

Summary. The article studies interrelations of depreciation policy and business development strategy of the enterprise. One of the main problematic issues related to the conduct of depreciation policy is considered – determination of the expected useful life of fixed assets. Recommendations for improving the organization and methodology of determination of useful economic life of fixed assets are proposed.

Key words: fixed assets, amortization, depreciation, depreciation policy of enterprise, expected useful life, business strategy of enterprise.