

Е.О.Грицюк, к.е.н, **А.Ф.Ляшенко**, к.т.н., **Н.Д.Гнатишина**,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

МЕТОДИКА ПЛАНУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ ПІДПРИЄМСТВА НА ПЛАНОВИЙ ПЕРІОД

У статті проводиться критичний аналіз сучасної амортизаційної політики українських підприємств і наводяться пропозиції щодо її покращення. На підставі звітності закритого акціонерного товариства „Імпульс” авторами запропонований інструментарій оцінки власних можливостей підприємства по оновленню основних засобів при заданих параметрах прибутковості.

In this article the critical analysis of modern depreciation policy of ukrainian enterprises is conducted and suggestions towards its improvement are given. On the basis of accounting of the closed joint-stock company „Імпульс” authors offered tools to estimate own possibilities of enterprise for updating basic means the preset parameters of profitability.

Трикутник виробничих відносин включає три основні складові: робоча сила – засоби праці – предмети праці. У цьому трикутнику засобам праці завжди відводиться визначна роль, оскільки вони є втіленням науково-технічного прогресу, характеризують розвиток підприємства і забезпечують отримання переваг над конкурентами.

З одного боку, підприємство має можливість збільшувати за рахунок амортизації власний інвестиційний потенціал для оновлення основних засобів, з іншого, зменшувати величину собівартості, добиваючись підвищення рівня прибутковості. Таким чином, для підприємства з'являється проблема вибору оптимальної амортизаційної політики. На сьогодні ця проблема є достатньо актуальною через те, що у державі відсутня цілеспрямована загальна амортизаційна політика, не розроблена концепція відновлення, ефективного накопичення і використання фінансових ресурсів. Як наслідок, на рівні підприємств формуванню системи амортизації надається другорядна роль у вирішенні завдань відтворення основних засобів, оновлення фінансових ресурсів. Така ситуація характерна для багатьох підприємств у різних регіонах України.

Враховуючи вищевикладене, головна мета нашого дослідження полягає у розробці методики оптимізації амортизаційних нарахувань підприємства на наступний плановий період.

Дослідженням проблеми нарахування амортизації

займалось багато вітчизняних вчених, серед яких слід відзначити В.Домбровського, М.Білуху, П.Житнього, А.Савченко, М.Зюкову, Ф.Бутинця та ін.; серед зарубіжних дослідників слід відзначити праці Л.Бернстайна, Н.Менк'ю, М.Ван Бреда, А.Розенберга, Е.Хендріксена.

Беручи до уваги, що серед всіх джерел, спрямованих на оновлення основних засобів, амортизаційні відрахування посідають головне місце і фактично є основною фінансовою базою їхнього відтворення, розглянемо більш детально окремі полемічні дискусії спеціалістів стосовно розуміння всіх аспектів амортизації у бухгалтерському і податковому обліку.

Академік М.Чумаченко вважає, що принципові розбіжності при визначенні функцій амортизаційних відрахувань виникають у зв'язку із тим, що деякі дослідники виходять з облікової концепції витрат без урахування економічного, фінансового, і правового аспектів амортизації [16].

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, що нічим не відрізняються від інших витрат. У праці Л.Бернстайна [5] на підтвердження тези про амортизацію як процес, за допомогою якого вартість майна, будівель, обладнання розподіляється впродовж терміну їхньої експлуатації, робиться важливе твердження: «процес амортизації сам по собі не призначений для того, щоб надавати грошові фонди для заміни активів. Ця мета може бути досягнута тільки за допомогою фінансової політики, яка акумулює грошові фонди з особливою метою, що є на сьогодні». Ця мета нам добре відома – це відшкодування в процесі корисної експлуатації первісної вартості активів.

З приводу відмінностей бухгалтерської і економічної концепцій Н.Менк'ю пише [10], що «економіст обчислює економічний прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і всіх альтернативних витрат, упущених можливостей виробництва товарів і послуг. Бухгалтер обчислює бухгалтерський прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і винятково явних витрат виробництва».

Водночас норми амортизації, використані з метою оподаткування, реально впливають на величину чистих грошових потоків підприємства. Це добре ілюструється формулою, яку пропонують С.Онишко і Д.Серебрянський [11]:

$$\text{ППП} = t \times (\text{Gr} - \text{Gr} - \text{D}), \text{ де}$$

ППП – сума податку на прибуток;

t – норма податку на прибуток;

Gr – валові доходи;

Gr – валові витрати без амортизації;

D – амортизація.

З цієї формули простежується така залежність: чим більшою буде амортизація відповідно до податкового обліку, тим менше оплачується податок на прибуток і тим більші грошові надходження залишаються у підприємства. Внаслідок цього отримуємо так званий податковий щит. Тому в розрахунок грошових надходжень для цілей інвестиційного аналізу використовують не бухгалтерську, а податкову амортизацію.

Перейдемо до аналізу методів амортизації, які задекларовані Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [2] і детально розглянуті у праці [12].

Прямолінійний метод є найбільш поширеним, річна норма амортизації при його використанні розраховується за формулою:

$$A = (\text{ПВ} - \text{ЛВ}) / \text{п}, \text{ де}$$

A – річна сума амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

п – строк корисного використання об'єкта основних засобів.

До переваг використання даного методу Т.В. Кожухова [8] відносить простоту і точність розрахунку, рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами. Недоліком є те, що метод не враховує моральний знос основних засобів, різну продуктивність у різні роки і нелінійні витрати на ремонт за період експлуатації.

При застосуванні прискорених методів щорічна сума амортизації є більшою порівняно з іншими методами, що, в свою чергу, збільшує витрати. До переваг цих методів відносять прискорене повернення авансованого капіталу, прискорення оборотності капіталу, створення можливості прискореного відновлення засобів праці. До недоліків – ускладнення бухгалтерського обліку і аналізу фактичного зносу основних засобів.

В.Домбровський [7] вважає, що методи прискореної

амортизації необхідно застосовувати для об'єктів, що зазнають швидкого морального зносу (комп'ютерна і електронна техніка).

Запровадження в Україні прискореної амортизації поки не дало очікуваних результатів. Основні засоби у виробництві споживаються швидше, ніж відшкодовуються, рівень зносу основних засобів підвищується [14].

Аналізуючи проблеми нарахування амортизації, не слід забувати про зовнішнє середовище, створене законодавчим полем і дією державної амортизаційної політики.

Мусимо критично оцінити недоліки державної амортизаційної політики, що виникли, по суті, після прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» [1, 15], які полягають у наступному:

Ї визначення строку нормативної служби основних фондів як відношення 100% до встановленої в відсотках норми амортизації, а не навпаки. Тобто строк служби обладнання, машин, виробничого устаткування визначається не об'єктивно технічним станом об'єкта, а розчерком пера бухгалтера;

Ї встановлені групові норми амортизації не враховують особливостей використання конкретного об'єкта основних засобів, хоча існують індивідуальні для кожного об'єкта технічні паспорти, куди заносяться потужність, продуктивність, тривалість та норми зношення;

Ї амортизація нараховується не на повну первісну вартість, а на залишкову вартість. Це приводить до збільшення терміну нарахування амортизаційних відрахувань;

Ї включення до залишкової вартості витрат на ремонт, що деформує величину залишкової вартості;

Ї нарахування амортизації на вартість основних засобів, що вибули;

Ї до валових витрат зараховується вся сума нарахованої амортизації. Але до валових доходів чомусь не зараховуються складські залишки готової та незавершеної продукції, хоча в виготовленні їх брали участь основні засоби.

Діюча амортизаційна політика держави не сприяє залученню інвестицій, та «гальмує» розвиток промисловості країни. Замість того, щоб виконувати функцію стимулювання, амортизація цілком підпорядкована цілям податкової

політики» [15].

На завершення аналізу амортизаційної політики у розрізі податкового і бухгалтерського обліку доцільно нагадати, що так званої податкової амортизації, облік якої було б відокремлено від економічно обґрунтованої амортизації, немає ніде в цивілізованому світі. І в США, і в Канаді, і країнах Європи знають лише одну амортизацію – ту, що ми називаємо бухгалтерською [18].

Висвітлюючи роль амортизації у фінансуванні інвестиційної діяльності, автори більшості праць, на які ми посилались, надають перевагу вибірковому підходу до окремих аспектів амортизаційної політики. Але у них відсутні рекомендації для підприємств щодо того як визначити необхідну суму амортизаційних відрахувань, що їх безболісно для заданих показників прибутковості і рентабельності може нарахувати підприємство.

У працях [3, 4, 6, 13] зроблено висновок, що амортизація – це надзвичайно складне економічне явище, що поєднує у собі проблеми витрат виробництва і джерела відшкодування коштів, процеси руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромадження нових засобів праці.

У своєму дослідженні В.Бакай [4] розглядає амортизацію як складний фінансово-економічний механізм розподілу вартості основних фондів, яка втрачає цю вартість протягом строку їх корисного використання і перенесенням її на новостворений продукт з наступним нагромадженням коштів для відтворення (придбання) основних фондів.

Але при всій багатогранності визначень головним залишається те, що амортизація є грошовим виразом фізичного та морального зносу основних фондів і здійснюється з метою повної заміни основних фондів при їхньому вибутті.

Для створення методологічної основи нашого дослідження були використані матеріали бухгалтерського звіту закритого акціонерного товариства «Імпульс» м. Чернівці за 2005-2007 рр., що спеціалізується на виготовленні офісних і побутових меблів [17].

Право вибору методу нарахування амортизації згідно з

чинним законодавством тепер залишається за підприємством. Збільшення величини річних амортизаційних нарахувань веде до збільшення собівартості, відповідно до збільшення ціни на продукцію, а отже, до втрати можливих переваг перед конкурентами. Зменшення амортизації, в свою чергу, не дозволяє нарощувати необхідний грошовий потенціал для оновлення основних засобів.

Яку політику запропонувати підприємству ЗАТ «Імпульс» для планування амортизаційних відрахувань на наступний рік?

Пропонуємо у кожному випадку враховувати економічні і фінансові можливості підприємства. Покажемо це на прикладі запропонованої методики нарахування амортизації на наступний (2008р) рік. Плановий обсяг реалізації продукції в 2008 році становить **24660** тис.грн.

В основу розрахунків візьмемо формулу, запропоновану А.Мазаракі та ін. [9]:

$$T_{об} = (В_{Опост.} + П) / (Р_{вд} - Р_{зм}), \text{ де} \quad (1)$$

$T_{об}$ – річний обсяг реалізації продукції;

$В_{Опост.}$ – постійні витрати;

$П$ – пр.ибуток з врахуванням податкових платежів;

$Р_{вд}$ – питома вага валового доходу у обсягу реалізації;

$Р_{зм}$ – питома вага змінних витрат у обсягу реалізації.

Автори використали цю формулу для знаходження необхідного товарообігу, що може забезпечити отримання заданого мінімального прибутку. Ми ж використаємо формулу (1) навпаки, для знаходження величини річних постійних витрат, у тому числі амортизації, при наперед заданій величині товарообороту (річного обсягу реалізації).

За базовий рік будемо вважати 2007 рік. Обсяг реалізації продукції в 2007 році становив **23487,8** тис.грн. Провести розподіл постійних і змінних витрат у 2007 році нам допомогли спеціалісти бухгалтерії ЗАТ «Імпульс».

Витрати собівартості 2007 р.

Змінні витрати, тис.грн.	Постійні витрати, тис.грн.
Матеріальні 11657,0	-
Оплата праці 991,4x0,45=446,13	991,4x0,55=545,27
Соц.відрахування 368,9x0,45 =166,0	368,9x0,55=202,89
Інш. опер. витрати 2575,1x0,2=515,0	2575,1x0,8=2060,0

Витрати із валового прибутку 2007 р.

ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВ

Змінні витрати, тис.грн.	Постійні витрати, тис.грн.
Витрати на збут 1729,7x0,2=346,0	1729,7x0,8 = 1383,76
Адміністративні витрати -	183,8
Інші витрати (код 090) -	152,6
Фінансові витрати (код 140) -	358,5
Інші витрати (код 160) -	309,6
Разом: змінні витрати - 13130 тис. грн., постійні витрати - 5196,42 тис. грн.	

Перейдемо до розрахунків планового 2008р.

Змінні затрати лінійно залежать від величини товарообороту (обсягу реалізації продукції). Щоб визначити змінні витрати **2008** року потрібно кожен із складових змінних витрат перемножити на коефіцієнт зростання, що визначається відношенням обсягу реалізації продукції в плановому **2008** р. до обсягу продукції в **2007** р. Кзр. = **24660/23487,8 = 1.049**
Постійні ж витрати мало залежать від річної динаміки виручки чи товарообороту.

Змінні витрати, тис.грн.

Матеріальні витрати	11657,0 x 1,049 = 12228,2
Оплата праці	446,3 x 1,049 = 468,0
Соц. відрахування	166,0 x 1,049 = 174,13
Інші опер. витрати	515,0 x 1,049 = 540,23
Витрати на збут	346,0 x 1.049 = 362,95

Разом: змінні витрати - **13773,5** тис.грн.; постійні витрати - **5196,42 + П + Х**, де Х - сума амортизаційних відрахувань **2008** р.

Валовий дохід **2008** року $V_d = 24660 - 4109 = 20551$ тис. грн., як виручка без податку на додану вартість.

Визначимо коефіцієнти Рвд і Рзм:

$$Рвд = 20551/24660 = 0,833$$

$$Рзм = 13773,5/24660 = 0,558$$

Тепер формула (1) набуде вигляду:

$$24660x(0,833 - 0,558) = 5196,42 + П + Х.$$

Розрахуємо величину прибутку - П, яка буде достатньою для підтримання фінансово-господарської діяльності і розвитку підприємства у **2008** році.

У **2005** р. величина прибутку становила **975** тис.грн., у **2006** р. - **1177** тис.грн., у **2007** р. - **372** тис.грн. Прибуток у **2007** р., на наш погляд, було занижено у зв'язку із різким

зростанням витрат на збут і маркетинг. Визначимо величину прибутку підприємства на 2008 рік: $P = 1000$ тис.грн. Підставивши тепер значення необхідного прибутку у формулу (1), отримаємо:

$$6781,5 = 6196,42 + X,$$

$$X = 585 \text{ тис.грн.}$$

Результат розрахунку: Величина розрахованої нами суми амортизації на плановий 2008 рік, враховуючи економічну доцільність і фінансові можливості підприємства «Імпульс», становить 585 тис.грн.

Розрахувавши суму амортизаційних відрахувань на наступний рік, підприємство тепер може цілком обґрунтовано вибрати метод амортизації, який дозволить за плановий рік «замортизувати» необхідну частину вартості основних фондів.

Висновки:

1. Амортизація в умовах фінансово-економічної кризи, що охопила Україну, залишається чи не єдиним механізмом для розвитку економіки підприємств, який дає можливість протягом часу корисного використання основних засобів повертати кошти, що були спрямовані на придбання цих засобів та застосовувати їх для подальшого внеску у розвиток виробництва або оновлення основних засобів.

2. Запропонована у нашому дослідженні методика може стати інструментом для оцінки власних можливостей підприємства по оновленню основних засобів при заданих параметрах прибутковості.

3. При необхідності додаткових залучень інвестицій, ці капітальні інвестиції необхідно зараховувати до податкової декларації як витрати, що дають можливість зменшити розмір оподаткування.

Список використаних джерел:

1. Закон України: «Про внесення змін у Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997р.
2. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» / Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №32. – 9 квітня.
3. Бухгалтерський і управлінський облік (ред. Ф.Ф.Бутинець і ін.). – Житомир: Рута, 2005. – 479 с.
4. Бакай В.Й. Амортизаційна політика та оновлення основних фондів на промислових підприємствах (автореферат кандидатської дисертації). – Хмельницький, 2006. – 10 с
5. Бернстайн Л. Анализ финансовой отчетности. Теория, практика, интерпретация (перевод с английского). – М., 1999. – 624 с.
6. Гордополова Н.В. Амортизація та її роль в інвестиційних процесах // Науковий вісник ЧТЕІ. Економічні науки. – Випуск 2. – Чернівці, 2006. –С.270
7. Домбровський В. Консультації з бухгалтерського обліку основних засобів //

Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №3. – С.24-28.

8. Кожухова Т.В. Проблеми застосування методів нарахування амортизації основних засобів // Науковий вісник ЧТЕІ. Економічні науки. – Випуск 4. – Чернівці, 2004. – С.462-465.

9. Мазаракі А.А., Лігоненко Л.О., Ушакова Н.М. Економіка торговельного підприємства. – К.: Хрещатик, 1999. – 797 с.

10. Мэнкью Н.Г. Принципы экономики. – М., СПб, 1999. – 784 с.

11. Онишко С.В., Серебрянський Д.М. Особливості реформування амортизаційної політики в Україні // Фінанси України. – 2007. – №4. – С.13-19.

12. Проданчук М.А., Юрчак І.А. Теоретично-методологічні аспекти дослідження методів нарахування амортизації. // Науковий вісник ЧТЕІ. Економічні науки. – Випуск 1. – Чернівці, 2006. – С.337-343.

13. Пархоменко В.М. Облік амортизації // Фінанси України. – 2003. – №8. – С.63-65.

14. Савченко А., Никифоров А. Підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації // Економіка України. – 2007. – №11. – С.21- 33.

15. Ткаченко Л. Амортизаційна політика держави як складова економічних перетворень // Економіст. – 2006. – №4. – С.27-30.

16. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як про важливе джерело інвестиційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №11. – С.3-7.

17. Бухгалтерська звітність ЗАТ «Імпульс» м. Чернівці 2005-2007 рр.

18. Амортизація в бухгалтерському і податковому обліку [Електронний ресурс]. – Доступ. – <http://w.w.w.repetitor.ua.rss.achx>.