

## ВИБІР ОПТИМАЛЬНОГО МЕТОДУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ЗА БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ ПРОМИСЛОВОСТІ

*М.В. Котова.* **Вибір оптимального методу нарахування амортизації за бухгалтерським обліком для підприємств промисловості.** Проаналізовано вплив облікової політики з нарахування амортизації на доходи від реалізації продукції. Запропоновано послідовність дій при виборі методу нарахування амортизації для промислових підприємств.

*М.В. Котова.* **Выбор оптимального метода начисления амортизации по бухгалтерскому учету для предприятий промышленности.** Проанализировано влияние учетной политики по начислению амортизации на доходы от реализации продукции. Предложена последовательность действий при выборе метода начисления амортизации для промышленных предприятий.

*М.В. Котова.* **Choosing the optimum amortization charge method, according to cost-accounting, for industrial enterprises.** The influence of accrual accounting policy of amortization charge on the sale proceeds has been analyzed. The sequence of operations in choosing the amortization charge method for industrial enterprises has been proposed.

Головним джерелом формування інвестиційних ресурсів промислового виробництва України є внутрішні інвестиції. За рахунок власних коштів підприємств (прибуток, амортизаційні відрахування) фінансуються понад 65 % загального обсягу капіталовкладень [1]. Досвід країн з розвинутою економікою свідчить, що оснащення основними засобами промислового виробництва потребує функціонування механізму їх амортизації з економічним обґрунтуванням, чітким визначенням норм і методів амортизації.

Метою нарахування амортизації за одним з п'яти методів, запропонованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку. 7. "Основні засоби" (П(С)БО), є створення реального джерела відновлення основних засобів [2]. Різні методи нарахування амортизації мають переслідувати одну загальну вимогу: забезпечити систематичний та раціональний розподіл купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням зносу протягом майбутніх періодів його корисного використання.

Всебічному аналізу методів нарахування амортизації відповідно до П(С)БО та ролі амортизаційної політики у процесі відтворення капіталу присвячені дослідження багатьох вітчизняних економістів [3...5]. При цьому маловивченим залишається питання вибору раціонального методу амортизації основних засобів для підприємств промисловості.

Тому особливої ваги набирають питання оптимізації підходів до вибору методу нарахування амортизації на основні виробничі засоби, розробки пропозицій щодо використання методів нарахування амортизації в залежності від життєвого циклу промислової продукції.

Згідно з П(С)БО підприємство самостійно приймає рішення про розміри (норми) і методи нарахування амортизації. Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі і об'єктів незавершеного будівництва. Амортизація основних засобів може нараховуватися за нормами і в порядку, передбаченому податковим законодавством, або за такими методами: кумулятивний, виробничий, прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості.

*Прямолінійний метод*, згідно з яким щомісячна сума амортизації визначається діленням вартості об'єкта, що амортизується (первісна за вирахуванням ліквідаційної), на кількість місяців очікуваного корисного використання об'єкта. Використання прямолінійного методу доцільно, коли ступінь експлуатації об'єкта основних засобів у кожному звітному періоді залишається незмінною. Він передбачає практично рівномірний спад економічної корисності об'єкта з року в рік. Даний метод, як правило, використовується відносно об'єктів основних засобів, стан яких залежить виключно від терміну корисного використання. До таких основних засобів, зокрема, можливо віднести будівлі та споруди, меблі.

*Метод зменшення залишкової вартості*, згідно з яким щорічна сума амортизації визначається множенням залишкової вартості на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) на річну норму амортизації. В свою чергу, річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Використання методу зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації передбачає присутність ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, інакше об'єкт основних засобів буде повністю “замортизований” на протязі одного року. При використанні даного методу можлива ситуація, коли залишкова вартість об'єкта в кінці запланованого терміну експлуатації не буде дорівнювати ліквідаційній вартості. Такі розбіжності можуть виникати у випадках, коли об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію в середині звітного періоду. У зв'язку з цим підприємство може прийняти рішення про зміни терміну амортизації та доамортизувати частку вартості, що залишилась, або вважати залишкову вартість об'єкта ліквідаційною.

Різновидом методу зменшення залишкової вартості є метод прискореного зменшення залишкової вартості.

*Метод прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації дорівнює добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та подвоєної річної норми амортизації.

*Кумулятивний метод*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання. Цей метод вважається також прискореним, оскільки дає змогу нарахувувати амортизацію у перші роки експлуатації у більших розмірах, ніж надалі [6].

*Виробничий метод* застосовує натуральні (вартісні) показники виробництва продукції (робіт, послуг) за звітний період для помноження їх на виробничу ставку амортизації. В основі виробничого методу лежить уявлення про те, що фактично отриманий доход від експлуатації відповідного нематеріального активу в кожному звітному періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції. Використання виробничого методу доцільно, коли економічні вигоди того чи іншого основного засобу зменшуються у зв'язку з експлуатацією його у виробництві, а не у зв'язку зі впливом на нього часу. Виробничий метод не знайшов широкого використання, оскільки практично неможливо визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого необоротного активу промисловості.

Стандартами передбачено дев'ять груп основних засобів (за податковим обліком — чотири), підприємствам надана свобода у виборі терміну корисного використання (експлуатації) основних засобів, а отже й норм амортизації.

При дослідженні застосування до основного засобу норм амортизації за бухгалтерським обліком слід визначитися стосовно розміру ліквідаційної вартості, а також терміну експлуатації основних засобів. Так, може скластися ситуація, коли об'єкт основного засобу за методом залишкової вартості амортизується скоріше ніж за прискореним методом залишкової вартості. Адже для останнього існує певна залежність: чим менша частка ліквідаційної вартості, тим при меншому терміні експлуатації норма амортизації буде меншою у порівнянні з методом залишкової вартості.

Аналізуючи всі методи, які сьогодні застосовуються у промисловості при розрахунках амортизації, слід підкреслити, що за різними методами використовується і різна база щодо нарахування амортизаційних відрахувань: при лінійному та кумулятивному методах — вартість основного засобу, що амортизується; методі зменшення залишкової вартості та подвійного зменшення залишкової вартості — залишкова вартість основного засобу на початок кожного звітного року (у перший рік — первісна вартість); для виробничого методу — обсяг продуктивної віддачі (виробітку) конкретним об'єктом основного засобу.

Ефективність амортизаційної політики залежить від того, наскільки точно визначено терміни експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору методу нарахування амортизації.

Важливо прийняти до уваги існуючий взаємозв'язок обраних методів амортизації та доходів від реалізації продукції промисловості. При збільшенні амортизаційних відрахувань збільшується собівартість продукції, та за умови незмінності ціни обсяг, який забезпечує беззбитковість

виробництва, зростає. При незмінності одиниць продукції, яку необхідно виробити та реалізувати, щоб повністю покрити витрати при зростанні амортизаційних відрахувань, необхідно підвищувати ціну продукції.

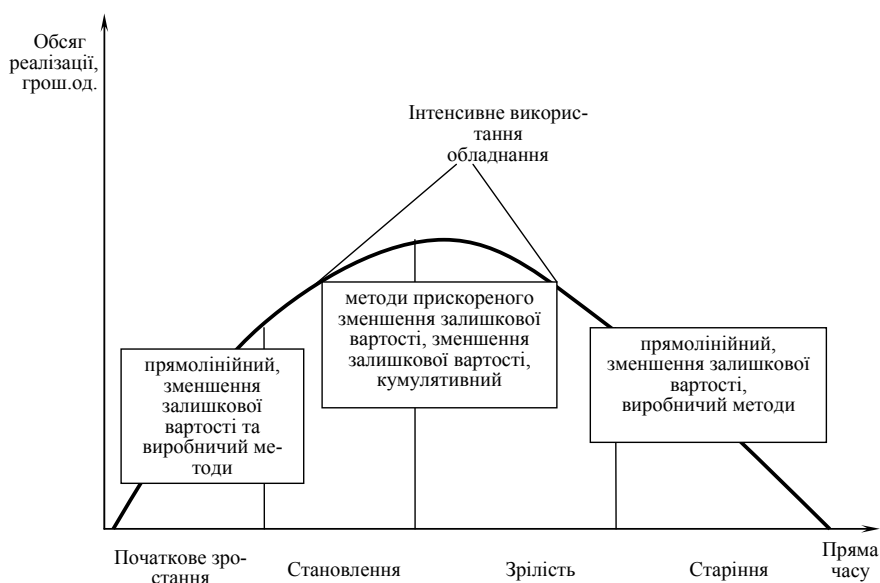
Отже, для забезпечення належного рівня рентабельності продукції, за умов збільшення суми амортизаційних відрахувань, слід нарощувати обсяг виробництва або підвищувати ціну продукції.

До того ж, приймаючи рішення щодо зміни норм амортизації, важливо звернути увагу на життєвий цикл продукції, що виробляється. Адже відтворення основних промислово-виробничих засобів пов'язано з послідовним проходженням продукцією чотирьох фаз свого існування: початкового зростання, становлення, зрілості, старіння.

Фаза початкового зростання характеризується повільним зростанням продажів та незначними обсягами прибутку, високою потребою в капіталовкладеннях. На стадії початкового зростання найбільш доцільними для застосування є методи пропорційного нарахування амортизації: прямолінійний та виробничий. До того ж, можливо й застосування методу зменшення залишкової вартості, який можна розглядати як повільний, так і як прискорений, в залежності від встановленої ліквідаційної вартості об'єкта.

Дані рекомендації обумовлені існуванням взаємозв'язку між сумами амортизації, собівартістю, ціною, обсягами реалізації та нормою рентабельності промислової продукції. Так, при збільшенні суми амортизаційних відрахувань, за умов незначних обсягів прибутку, необхідним заходом стає збільшення ціни на продукцію, що веде (в умовах конкуренції) до зниження попиту на продукцію (див. рисунок).

Характерним для другої та частково третьої фази є зниження витрат на виробництво і зростання попиту на товар. У кінці фази має бути досягнутий максимальний прибуток. У цей період спостерігається стабільність отримання грошей та їх інтенсивне витрачання на розширене відтворення основних промислово-виробничих засобів, рекомендовано застосування прискорених методів амортизації: прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного.



*Взаємозв'язок методів амортизації із стадією життєвого циклу продукції*

Остання чверть третьої фази відзначається зниженням продажу у зв'язку з насиченням ринку, зниженням прибутку на одиницю продукції. У цей час необхідно готувати шляхи для переходу на нові вироби, що потребує додаткових вкладень у розвиток і відновлення основних промислово-виробничих засобів.

На четвертій стадії життєвого циклу проводиться вибуття основних промислово-виробничих засобів. Доцільно застосовувати пропорційні методи нарахування амортизації.

Таким чином, обираючи метод нарахування амортизаційних відрахувань, доцільно зробити певні кроки ( послідовність дій).

По-перше, спрогнозувати обсяги продажів продукції промисловості, враховуючи замовлення постійних партнерів та дослідження стадій життєвого циклу продукції для тих типів виробництва, де можна чітко їх визначити.

По-друге, спрогнозувати прибутковість продажів з урахуванням кон'юнктури ринку, прогнозних очікувань щодо політичних та економічних змін у країні, встановленої норми рентабельності.

По-третє, змінити методи амортизації та розрахунок норм амортизації з урахуванням таких зауважень: не завжди "найшвидшим" методом нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби є метод прискореного зменшення залишкової вартості; обираючи той чи інший метод, необхідно чітко визначитися із розміром ліквідаційної вартості, а також терміном експлуатації основних засобів.

Теоретично застосування "найшвидшого" методу амортизації прискорюватиме обіг основного і оборотного капіталу, знизить втрати від морального зношення основних засобів, підприємства будуть мати можливість оперувати значно більшими сумами тимчасово вільних коштів, знизяться потреби підприємств в коштах на реновацію.

Фактично значне збільшення норм амортизаційних відрахувань ефективно лише для рентабельних промислових підприємств із стійким фінансовим становищем. Застосування прискорених амортизаційних норм збитковими підприємствами може викликати підвищення збитків, призвести до зникнення довіри кредиторів та партнерів по бізнесу.

На тих підприємствах промисловості, де існує пряма залежність фізичного зношення основних засобів виробництва від ступеню їх експлуатації, слід використовувати спосіб списання вартості пропорційно обсягу виробленої продукції. За умов неконкурентноспроможності продукції підприємства доцільно використовувати спосіб амортизації, який дозволяє мінімізувати амортизаційні відрахування.

Таким чином, за допомогою механізму нарахування амортизації за бухгалтерським обліком та використовуючи наведені рекомендації в управлінні амортизаційними відрахуваннями, підприємства промисловості зможуть удосконалити процес оновлення необоротних активів, що сприятиме поліпшенню результатів їх економічної та інвестиційної діяльності.

## Література

1. Капітальні інвестиції за джерелами фінансування [Електронний ресурс] / Держ. ком. статистики України. — <http://www.ukrstat.gov.ua>. — 11.11.09 р.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. 7. Основні засоби [Електронний ресурс]. Зареєстр. в Мін-ві юстиції України 18 травня 2000 р. за № 288/4509. — <http://www.zakon.nau.ua>. — 11.11.09 р.
3. Городянська, Л.В. Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві / Л.В. Городянська // Актуал. пробл. економіки. — 2004. — № 2. — С. 57 — 68.
4. Козик, В.В. Политанська, О.Л. Вплив амортизаційних відрахувань на інвестиційну ефективність продуктивних інноваційних проектів машино- та приладобудування / В.В. Козик, О.Л. Политанська // Актуал. пробл. економіки. — 2009. — № 7. — С. 112 — 116.
5. Косова, Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова // Актуал. пробл. економіки. — 2003. — № 9. — С. 157 — 164.
6. Пархоменко, В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В. Пархоменко // Бух. облік і аудит. — 2009. — № 8—9. — С. 3 — 21.

Рецензент д-р екон. наук, проф. Одес. нац. политехн. ун-ту Філіппова С.В.

Надійшла до редакції 12 червня 2009 р.