

- фінансовий стан підприємств (на базі агропродовольчої сфери Чернігівського регіону) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 фінанси, грошовий обіг і кредит / В.Г. Маргасова. – Ірпінь, 2005. – 21 с.
6. Мулкиджанян В.С. Системный подход к разработке механизма реализации финансовой политики в области управления оборотным капиталом на предприятии / В.С. Мулкиджанян // Известия Южного федерального университета. Технические науки. - Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2009. - Т. 92. - № 3. - С. 57-62.
 7. Пецкович М.Д. Сутність та структурна декомпозиція системи поточного контролювання підприємства / М.Д. Пецкович // Вісник Хмельницького національного університету: науковий журнал. Серія Економічні науки. - 2010. – №3, Т1 (151). – С. 143-147.
 8. Прохорова Ю.В. Оцінка ефективності залучення позикових засобів для формування оборотного капіталу / Ю.В. Прохорова // Вісник економіки транспорту і промисловості (збірник науково-практичних статей). 2010 - № 32. – С. 139-144.
 9. Сіменко І.В. Якість систем управління підприємствами: методологія, організація, практика: монографія / І.В. Сіменко; М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун. економіки і торгівліім. Михайла Туган-Барановського. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2009. – 394с.
 10. Усач Б.Т., Шурпенкова Р.К. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 301 с.

УДК 657.471.1

ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ НА АМОРТИЗАЦІЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Шульга Н.В. – к.е.н., ПВНЗ «Херсонський економічно-правовий інститут»

Досліджено оптимізацію витрат на амортизацію як одного з інструментів «регулювання» процесу відновлення основних засобів. Доведено, що використання різних методів нарахування амортизації або очікуваних строків корисної експлуатації основних засобів дає різні величини витрат на амортизацію і різні показники фінансового результату. Зазначено, що оптимізація амортизаційної політики може пришвидшити процес реновації основних засобів.

Ключові слова: витрати на амортизацію, оптимізація, реновація основних засобів, метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації.

Шульга Н.В. Оптимизация расходов на амортизацию основных средств

Исследована оптимизация расходов на амортизацию в качестве одного из инструментов «регулирования» процесса возобновления основных средств. Доказано, что использование разных методов начисления амортизации или ожидаемых сроков полезной эксплуатации основных средств дает разные величины расходов на амортизацию и разные показатели финансового результата. Указано, что оптимизация амортизационной политики может ускорить процесс реновации основных средств.

Ключевые слова: расходы на амортизацию, оптимизация, реновация основных средств, метод начисления амортизации, срок полезной эксплуатации.

Shulha N.V. Optimizing the expenses on fixed assets amortization

The article studies the optimization of amortization expenses as a tool for the regulation process of fixed assets renewal. It finds that the use of different methods of depreciation or estimated useful life of fixed assets leads to different values of depreciation expenses and different indices of financial results. The study indicates that the optimization of amortization policies can accelerate the process of renovation of fixed assets.

Kyewords: depreciation expense, optimization, renovation of fixed assets, depreciation method, useful life.

Постановка проблеми. Зростання динамічності мікро- і макросередовища економіки сучасного підприємства обумовлює збільшення обсягів інформації та вимог до її диференціації й релевантності. Кожна операція і подія несе в собі певне інформаційне навантаження, яке має бути враховане для прийняття виважених управлінських рішень. Досягти цього можна шляхом створення адекватного обліково-аналітичного забезпечення. Зокрема, докладний аналіз прийнятних для підприємства моделей облікової, амортизаційної чи фінансової політик дозволяє формувати альтернативні варіанти вирішення тактичних і стратегічних завдань діяльності підприємства та вибрати оптимальний, а також розрахувати нормативні параметри виконання оптимального варіанта. Одним із важливих завдань діяльності вітчизняних підприємств, яке нині потребує невідкладного вирішення, є прискорення процесів відновлення морально застарілих і майже повністю зношених основних засобів. До інструментів пришвидшення процесу реновації основних засобів, з огляду на наукові дослідження у цій області, можна віднести оптимізацію витрат на амортизацію основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність даного питання привернула увагу вітчизняних вчених: М. А. Борисенко, С. Ф. Голов, Л. В. Городянська, В. М. Діба, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, Н. В. Шем'якіна та інші. Підходи до оптимізації витрат на амортизацію досліджували у своїх працях іноземні автори: Л. А. Бернстайн, С. М. Галузіна, Р. Дж. Ентоні, М. Р. Метьюс і М. Х. Б. Перера, Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Колдуелл, Я. В. Соколов та ін.

Постановка завдання. Віддаючи належне науковим розробкам провідних вітчизняних та іноземних вчених, зазначимо, що питання оптимізації амортизаційних витрат завжди були і залишаються важливими і дискусійними, а тому потребують подальшого наукового обґрунтування та опрацювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. З-поміж проблем, що склалися в діяльності більшості підприємств України, чільне місце займає моральна застарілість та високий рівень зношеності основних засобів, а також їх використання понад строк корисної експлуатації. За даними зарубіжних економістів, якщо у будь-якому виробництві знаходиться більше 50 % повністю амортизованих машин й обладнання, то таке виробництво без економічного аналізу визнається деградованим й оголошується банкрутом [1]. Саме тому критичний стан основних виробничих фондів у провідних галузях промисловості, агропромислового комплексу, системах життєзабезпечення визнано однією із загроз національній безпеці України [2].

Не меншою проблемою використання основних засобів на вітчизняних підприємствах є низькі темпи їх реновації, насамперед активної частини. Уже тривалий період часу реновація основних засобів в Україні здійснюється за власні кошти підприємств (більше 60 %) [3].

Але можливості відновлення основних засобів значно зменшуються для тих підприємств, які мають морально застаріле обладнання, бо це спричиняє зниження ефективності виробництва, конкурентоспроможності продукції та скорочення надходжень від реалізації [4, с. 132]. Звідси замкнуте коло – підприємствам, які мають морально застарілі виробничі основні засоби, потрібно негайно їх відновити, але власних можливостей для цього не вистачає унаслідок виробництва з їх використанням неякісної, а значить, неконкурентоспроможної продукції.

Для вирішення зазначеної проблеми на мікроекономічному рівні слід застосувати комплекс заходів:

1) належним чином (згідно технічних вимог) використовувати й утримувати наявні основні засоби та відслідковувати рівень їх зносу (бажано з використанням спеціальних інформаційних продуктів, таких як комп'ютерні системи класу CMMS (Computerized Maintenance Management Systems) або TOIP, класу EAM (Enterprise Asset Management), які є еволюцією систем CMMS корпоративна інформаційна система TRIM);

2) у якості пріоритетних джерел реноваційного процесу обирати власні джерела фінансування відновлення основних засобів, найперше їх активної частини;

3) акумулювати реальний фінансовий фонд спеціального призначення для реновації основних засобів (спеціальний грошовий фонд) – амортизаційний фонд чи фонд відновлення основних засобів – попередньо передбачивши його створення в обліковій і фінансовій політиці підприємства та гарантувавши цільове використання його коштів;

4) розробити і переглядати на регулярній основі ефективну амортизаційну політику, спрямовану на індивідуалізацію рівня використання основних засобів залежно від специфіки й умов їх використання та різниці в одержуваній від них економічній віддачі (отриманні економічних вигод).

В Указі Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» основними елементами амортизаційної політики підприємства, які встановлюються його керівництвом самостійно, згідно з власними економічними інтересами, названо:

1) метод нарахування амортизації;

2) строк корисного використання об'єкта основних засобів [5].

Натомість, в основу амортизаційної політики та її оптимізації на конкретному підприємстві покладено механізм нарахування амортизації в бухгалтерському обліку. Цей механізм, враховуючи вимоги Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 7 «Основні засоби», полягає у такому:

1) обґрунтованому виборі методів нарахування амортизації із дозволених;

2) виваженому підході до обрахунку вартості, яка амортизується (первісна (переоцінена) вартість об'єкта (групи об'єктів) основних засобів за вира-

хуванням оціночної (передбачуваної) ліквідаційної вартості об'єкта (групи об'єктів) основних засобів);

3) визначенні норми амортизації, яка залежить від очікуваного оптимального строку корисного використання (експлуатації) об'єкта (групи об'єктів) основних засобів [6].

Як регламентовано П(С)БО 7 «Основні засоби», нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) певного об'єкта основних засобів, окрім інших факторів, важливо враховувати очікуваний фізичний і моральний знос [6].

Звичайно, можна здійснити точну інженерну оцінку рівня зносу основних засобів. Але в облікових цілях перевагу віддають приблизним оцінкам впливу фізичного і морального зносу на строк корисного використання основного засобу, який приймається керівництвом підприємства як ефективний. У пункті 57 МСБО 16 «Основні засоби» вказується, що оцінка строку корисної експлуатації об'єкта основних засобів є питанням суджень, які, як правило, базуються на досвіді використання подібних типів активів [7]. У результаті, розрахована сума витрат на амортизацію є, певним чином, суб'єктивною.

На суму витрат на амортизацію і формування фінансового результату підприємства впливає вибір методу розрахунку амортизаційних відрахувань та визначення очікуваного строку корисного використання (експлуатації) основного засобу. При цьому для одного і того ж об'єкта основних засобів, за однакових умов експлуатації на різних підприємствах та обрання аналогічного методу нарахування амортизації, можуть бути різними суми витрат на амортизацію тільки з тієї причини, що керівництвом підприємства встановлено різний строк його корисного використання.

У свою чергу, строк корисного використання (експлуатації) основного засобу іноді відрізняється від нормативного, визначеного технічною документацією, оскільки залежить від ряду інших факторів, пов'язаних з конкретними умовами його використання. Наприклад, кількість змін, протягом яких планується використовуватися актив; програма ремонту і технічного обслуговування, а також нагляд та обслуговування активу, коли він не використовується чи законсервований; удосконалення виробництва або зміна ринкового попиту на продукт чи надавані активом послуги тощо.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатися у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Зокрема, це стосується управлінських рішень щодо поліпшення основного засобу, зміни технології чи інтенсивності виробництва тощо. Перегляд строку корисного використання (експлуатації) основного засобу впливає на розрахунок витрат на амортизацію у наступні звітні періоди і не вимагає коригувань накопиченої амортизації у попередніх звітних періодах.

Очікуваний строк корисного використання основних засобів може бути також одним із чинників вибору підходу до нарахування амортизації – рівномірного чи прискореного, що докладно досліджено Н. В. Шем'якіною [8, с. 73–83]. Науковцем розглянуто вплив вибору строку корисного використання (експлуатації) основного засобу на швидкість списання його первісної вартості за умови застосування цих підходів. Доведено, що прискореного списання

первісної вартості об'єкта основних засобів можна досягнути не тільки за умов прискореної амортизації, а й застосовуючи метод рівномірного нарахування амортизації шляхом скорочення строку його корисної експлуатації.

Важливим аспектом оптимізації витрат на амортизацію є вибір найефективнішого методу нарахування амортизації. Цим питанням науковці переймаються давно, але актуальності воно не втратило й донині. Багато науковців вибір методу нарахування амортизації пов'язують виключно з практичною зручністю, виходячи з того, що кожному методу нарахування амортизації притаманні недоліки. Інші дослідники надають загальні рекомендації до вибору методу нарахування амортизації.

У призьмі питання, що досліджується, при виборі ефективного методу нарахування амортизації важливо:

1) максимально точно врахувати форму і спосіб, у який підприємство сподівається отримати економічні вигоди від споживання основного засобу;

2) враховувати визначену мету щодо інтенсивності споживання основного засобу;

3) застосовувати цей метод до кожного основного засобу, який має аналогічне функціональне призначення, форму і спосіб споживання та умови використання його технічного ресурсу;

4) враховувати тенденції понесення витрат для підтримання основного засобу у робочому стані (поточний, капітальний ремонт і технічне обслуговування) у певні періоди строку його корисного використання;

Доцільно також зважати на припущення ефективності (cost-benefit), яке лежить в основі усіх якісних характеристик звітної інформації. Сутність даного підходу полягає у тому, що вигоди, отримані з урахуванням припущення ефективності споживання об'єкта основних засобів, мають бути вищими, ніж затрати на їх отримання.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено альтернативний підхід до вибору методу нарахування амортизації основних засобів із 5-и можливих варіантів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний і виробничий [6]. У МСБО 16 «Основні засоби» пропонується до вибору менший перелік методів нарахування амортизації – прямолінійний, зменшення залишку, суми одиниць продукції [7]. Та у світі існує ширший діапазон методів нарахування амортизації, представлений ще й такими, як метод амортизаційного фонду, ануїтету, відпрацьованих годин...

Якщо говорити про найчастіше застосовувані методи нарахування амортизації основних засобів, то американські компанії віддають перевагу прямолінійному методу нарахування амортизації, і тільки потім – методам прискореного нарахування зносу, пропорційно одиницям виробленої продукції, зменшеного залишку і пропорційно сумі цифр числа років. Такі результати, скоріше за все, пов'язані з поступовим збільшенням трудомісткості розрахунку амортизації та рівня суб'єктивізму за кожним із наступних методів. У Європі, як і в США, використовують найменш трудомісткі у розрахунках методи нарахування амортизації – прямолінійний і прискореного зменшення вартості. Більшість вітчизняних підприємств теж застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації, рідше – зменшення залишкової вартості, ще рідше –

виробничий і зовсім рідко – кумулятивний та прискореного зменшення залишкової вартості. Хоча, до введення в дію Податкового кодексу України, розрахунок витрат на амортизацію, переважно, здійснювався податковим методом (дозволеним на той час і П(С)БО 7 «Основні засоби»). Тобто, тоді зовсім не йшлося про економічну суть амортизації, тим більше, про можливість «регулювання» процесів реновації основних засобів з її допомогою.

На практиці, зазвичай, вибирають між рівномірною, прискореною і виробничою амортизацією. Щодо другої, то перевагу віддають методу прискореного зменшення залишкової вартості – найпростішому і найменш трудомісткому у порівнянні з методом зменшуваного залишку, а також не надто суб'єктивному, як кумулятивний метод нарахування амортизації. Це підтверджують і рекомендації щодо вибору методів нарахування амортизації основних засобів, надані вітчизняними науковцями [9]. Ми ж пропонуємо вітчизняним підприємствам своєрідну «порадницю» для вибору найефективнішого методу нарахування амортизації (таблиця).

Таблиця 1 - Чинники доцільності використання методів нарахування амортизації

| Метод нарахування амортизації | Загальні висновки щодо методу нарахування амортизації | Чинники, за яких використання методу нарахування амортизації, є більш обґрунтованим, у порівнянні з іншими |
|--|--|--|
| Прямолінійний (лінійний, рівномірний) метод | логічний, стабільний і послідовний; доцільний для основних засобів, знос яких, більшою мірою, пропорційний часу їх використання і практично не залежить від інших факторів | ступінь споживання (отримання економічних вигод) основного засобу протягом корисного строку використання є приблизно однаковим; найважливішим фактором знецінення є фізичний знос, здебільшого, унаслідок пасивного фізичного руйнування під дією сил природи; очікуються відносно рівнозначні суми витрат на ремонти основного засобу протягом корисного строку використання; термін корисного використання основного засобу є тривалим (понад 7–8 років) |
| Методи нерівномірної (прискореної) амортизації – зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод | доцільний для основних засобів, найбільший знос яких відбувається у перші роки експлуатації з наступною тенденцією до зменшення | висока вірогідність швидкого морального знецінення основного засобу внаслідок НТП; передбачення щодо найвищого рівня ефективності (отримання найбільшого обсягу економічних вигод) від споживання основного засобу в перші роки його експлуатації з характерним поступовим зменшенням; тенденція до поступового збільшення витрат на підтримання основного засобу у робочому стані в останні роки його експлуатації; термін корисного використання основного засобу не перевищує 7–8 років |
| Виробничий метод | доцільний для основних засобів, які приймають безпосередню участь у виробництві продукції, що приносить підприємству економічні вигоди | виробничий основний засіб відноситься до активної її частини; знецінення залежить не від строку, а від інтенсивності, використання активу; точна ідентифікація вкладу основного засобу в обсяг отриманих економічних вигод; відсутність особливостей експлуатації, які спричиняють неточне визначення очікуваного і фактичного обсягу випущеної продукції |

[Складено автором].

Розрахунки доводять, що використання різних методів нарахування амортизації або очікуваних (переглянутих) строків корисної експлуатації основних засобів надає різні розрахункові величини витрат на амортизацію. Різниця сума цих витрат, відображена у собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), операційних витратах і доході від реалізації, що впливає і на суму отриманого прибутку (збитку) звітного періоду.

Висновки. Таким чином розмір витрат на амортизацію має неабияке значення для відображення у фінансовій і податковій звітності результату діяльності підприємства. Водночас, оптимізація витрат на амортизацію, за певної амортизаційної політики, може пришвидшити процес реновації основних засобів, перш за все, активної їх частини, без надмірного впливу на собівартість і ціну реалізації продукції (робіт, послуг), навіть використовуючи методи прискореної амортизації. Це видається можливим, спрямовуючи на реновацію основних засобів вивільнені грошові кошти від сплати меншої суми податку на прибуток підприємства за рахунок застосування більшої норми амортизації при його розрахунку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Ящура А. И. Система технического обслуживания и ремонта общепромышленного оборудования : справочник / А. И. Ящура. – М. : Издательство НЦ ЭНАС, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.e-reading-lib.org/book.php?book=129683>.
2. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19.06.2003 № 964-IV (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/964-15>.
3. Федулов Л. І. Фінансовий імператив інститутів розвитку / Л. І. Федулов // Фінанси України. – 2012. – № 4. – С.18–19.
4. Ткаченко Н. М. Амортизаційна політика в Україні в умовах чинної статті 8 «Амортизація» Закону України № 283/97-ВР / Н. М. Ткаченко // Наукові праці УДУХТ. – 2001. – № 9. – С. 131–134.
5. Про Концепцію амортизаційної політики : Указ Президента України від 07.03.2001 № 169/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/618.html>.
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
8. Шем'якіна Н. В. Амортизація основних засобів : проблеми та методи вирішення [Текст] : монографія / Н. В. Шем'якіна ; НАН України. – Ін-т економіки промисл-сті. – Донецьк, 2009. – 98 с.
9. Вітвицький Я. С. Економіка підприємства [Текст] : навч. посібник / Я. С. Вітвицький, У. Я. Вітвицька, А. О. Устенко, І. І. Цігилик ; [за ред. Я. С. Вітвицького]. – Івано-Франківськ : ІМЕ, 2002. – 318 с.