

Л.В. Городянська,
*к.е.н., старший викладач кафедри обліку
підприємницької діяльності Київського
національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана, м. Київ*

ІНСТРУМЕНТИ УПРАВЛІННЯ РОЗМІРОМ АМОРТИЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА ДЕРЖАВИ

У статті визначені інструменти управління процесом нарахування амортизації та особливості формування їх в економіко-правовому середовищі країни. Проведений аналіз розподілу підприємств за пріоритетними видами економічної діяльності та формами власності показав, що більшість підприємств промисловості мають приватну форму власності.

ключові слова: система нарахування й використання амортизації, амортизаційна політика, інструменти управління розміром амортизації, облікова політика, аналіз розподілу підприємств

Усвідомлення важливості єдиного міжнародного інформаційного простору вимагає від українських науковців ретельних досліджень, розробок та пропозицій щодо удосконалення існуючого економіко-правового середовища країни. Аналіз такого середовища з позицій фінансово-економічної діяльності підприємства виявив існування двох систем – податкової та обліково-аналітичної, що регулюються різними законами, стандартами тощо. Встановлено, що цілі даних систем, їх об'єкти та функції значно відрізняються й це ускладнює ведення облікових робіт на підприємстві [1]. Складовою вказаних систем є система нарахування й використання амортизації, яка безумовно потребує розробок та пропозицій щодо застосування єдиного методичного забезпечення. А тому визначенню, що опануванню інструментів фінансового управління такої системи та проведенню галузевого аналізу розподілу підприємств за формами власності необхідно приділити особливу увагу.

Аналіз публікації. Визначення терміну «система» в економічній енциклопедії [2, с. 726-727] умовно поділяють на три групи. У першій групі система розглядається як комплекс процесів, явищ та зв'язків між ними, що існують об'єктивно й незалежно від спостерігача. Тобто система – це об'єкт дослідження та управління. У другій групі система розглядається як інструмент, спосіб дослідження процесів та явищ. В цьому випадку поняття системи співпадає з поняттям моделі, тобто іноді вони застосовуються як тотожні. Третя група складає деякий компроміс між першою й другою групами, розглядає систему як штучно створений комплекс елементів, наприклад, наукових теорій та призначений для вирішення складних економічних, організаційних задач тощо. Між сутністю наведених визначень є досить тісний зв'язок, зокрема, обов'язково необхідна наявність середовища, де система існує та функціонує. Поділяють системи на матеріальні та нематеріальні (абстрактні). В цілому автори економічної енциклопедії [2, с. 726] розглядають систему як множину елементів, що знаходяться у відношеннях і зв'язках між собою та складають цілісність й єдність.

С.В. Мочерний провів історичний аналіз визначень категорії «система» та запропонував формулювати її як комплекс підсистем, елементів та компонентів з врахуванням характерних їм властивостей, «взаємодія між якими та середовищем зумовлює якісно або сутнісно нову інтегративну цілісність» [3, с. 361].

Враховуючи сутність поставленої проблеми та поділ систем на матеріальні й

абстрактні, дослідження буде проводитись на основі абстрактних систем. «Абстрактні системи – це поняття, гіпотези, теорії, наукові знання про системи тощо» [4, с. 1437].

Проведений аналіз визначень категорії «система» виявило їх різноманітність і дозволило вважати найбільш наближеною до змісту нашого дослідження дефініцію, яка була сформульована С.В. Мочерним.

Метою даної статті є докладний розгляд інструментів управління процесом нарахування амортизації та особливостей керування ними в системі нарахування й використання амортизації. Оптимальна комбінація інструментів та досконале володіння ними може допомогти керівнику усвідомлено впливати на результати діяльності підприємства, а належна організація обліку по кожній ділянці – підвищити відповідальність облікових працівників і здійснити контроль за формуванням достовірної облікової інформації про фінансовий стан підприємства. Надання користувачам об'єктивної інформації, що відповідає загальним міжнародним вимогам, сприятиме у подальшому прискоренню в нашій країні процесу євроінтеграції та отриманню підприємствами зовнішнього інвестиційного забезпечення.

Виклад основного матеріалу. Система нарахування й використання амортизації, як складова обліково-аналітичної та податкової систем, має певні особливості. Вони зумовлені різним законодавчим забезпеченням, що регулює процеси нарахування амортизації у даних системах. Так, у податковій системі особливості виникають завдяки безпосередньому регулюванню державою та примусовому виконанню підприємством розрахунків розміру амортизації, що зменшує розмір оподаткованого прибутку. Податкова система в енциклопедичному словарі [5, с. 434] визначається як сукупність взаємопов'язаних податків, зборів, мита, що утримує держава, та методів оподаткування, збору й використання податків.

На рівні держави, тобто у податковому середовищі, підприємство керується нормами статті 8 закону про прибуток [6], якими встановлено жорстко регламентований порядок нарахування амортизації за чотирма групами основних фондів. Інструментами амортизаційної політики держави є норми амортизації, методи амортизації та вартість основних фондів. Докладний розгляд інструментів фінансового управління амортизаційною політикою з боку держави є недоцільним, тому що підприємство зобов'язане виконувати директивні вимоги закону про прибуток та позбавлене при цьому можливості впливати на розмір нарахованої амортизації. Тобто підприємство не має вибору при сплаті податків.

На рівні підприємства, тобто всередині обліково-аналітичної системи, особливості нарахування амортизації полягають у вільному виборі інструментів фінансового управління. Такий вибір реалізується у наказі про облікову політику підприємства після прийняття керівником раціонального та виваженого рішення щодо вибору норми амортизації та методу амортизації за кожною групою основних засобів. Облікова політика є основою побудови господарської діяльності кожного підприємства. В цілому наказ передбачає вирішення двох блоків питань – по організації бухгалтерського обліку та по встановленню облікової політики. Складовою наказу про облікову політику є наказ про амортизаційну політику підприємства. Законодавчо вибір інструментів амортизаційної політики підприємства здійснюється на підставі закону про бухгалтерський облік [7] та регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби» [8]. В законі підкреслюється що облікова політика розробляється кожним підприємством окремо з метою створення єдиних для всіх підприємств правил ведення бухгалтерського обліку та є гарантією і захистом інтересів користувачів фінансової звітності. Регулювання розміру нарахованої амортизації на рівні підприємства передбачає комплексний, творчий підхід його фахівців до процесу вибору та використання оптимального набору інструментів фінансового управління. Такий вільний вибір відноситься до

особливостей управління інструментами амортизаційної політики в обліково-аналітичній системі та сприймається позитивно науковцями й практиками.

Розглянемо більш докладно інструменти амортизаційної політики у обліково-аналітичній системі. На вибір інструментів, до яких відносяться норма амортизації та метод амортизації за кожною групою основних засобів, впливають різні показники. Зокрема такі показники обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічної корисності від використання основного засобу. На розмір норми амортизації впливають термін корисного використання та ліквідаційна вартість основних засобів, які також визначаються в наказі про амортизаційну політику підприємства. При встановленні терміну корисного використання фахівцю необхідно врахувати очікувані потужність та продуктивність об'єкта, фізичний, функціональний, економічний (зовнішній) та моральний види зносів. Встановлений термін для конкретного об'єкта основних засобів може бути коротшим ніж нормативний завдяки специфіки використання такого об'єкта та отриманої від нього корисності. При визначенні ліквідаційної вартості основного засобу необхідно врахувати гроші, які можна отримати від реалізації (ліквідації) необоротного активу після закінчення терміну його експлуатації. Вибір методу нарахування амортизації здійснюється із певної сукупності та вимагає від облікового працівника знань та вміння практично оцінити та рекомендувати керівнику раціональний метод амортизації. У наказі про амортизаційну політику підприємства метод нарахування амортизації встановлюється окремо за кожною групою основних засобів одним із п'яти методів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або з використанням методів і норм, передбачених податковим законодавством. В обліково-аналітичній системі підприємство може самостійно обирати один із п'яти методів економічної амортизації, встановлювати ліквідаційну вартість основного засобу, термін його експлуатації та нараховувати помісячно відповідний розмір амортизації. Розрахунки розмірів амортизації згідно норм податкового регламенту в тій самій системі необхідно проводити поквартально, застосовуючи норми і методи нарахування податкової амортизації і використовуючи ліквідаційну вартість, які встановлені державою.

Гармонійне поєднання інструментів управління амортизаційною політикою – це цілеспрямована робота багатьох служб підприємства. При формуванні оптимальної амортизаційної політики, яка дозволить вплинути у майбутньому на бажаний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, керівнику необхідно залучати майже всіх економічних та технічних фахівців, зокрема бухгалтера, аудитора тощо. А розуміти таку політику не зайво й податківцям.

Ефективність функціонування підприємства значною мірою залежить від врахування галузевих особливостей у процесі планування його діяльності. Перехід до ринкових умов господарювання сприяв виникненню недержавного сектору економіки з різноманітними формами власності. У сучасних умовах держава запровадила принцип реєстрації згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ). Так, усі підприємства та організації відповідно до ЄДРПОУ класифікуються за територією, формами власності, видами діяльності тощо. Статистичний щорічник України за 2004 рік [9, с. 82] визначає ЄДРПОУ як автоматизовану систему збирання, накопичення та опрацювання даних про юридичних осіб, що знаходяться на території України, та діють згідно з чинним законодавством.

Організація діяльності будь-якого підприємства починається з підготовки статутних документів та вибору форми його власності. А тому проведення аналізу розподілу підприємств (об'єктів ЄДРПОУ) за пріоритетними видами економічної діяльності та за формами власності є досить актуальним. Серед пріоритетних видів економічної діяльності у процесі дослідження виокремлено галузі, які володіють

найбільшими частками основних засобів країни. Так, найбільш вагома частка – більш ніж третина (35,4%) основних засобів країни належить промисловості. В операціях з нерухомістю, здавання під найм та за послугами юридичним особам зосереджено 23%, а у транспорті і зв'язку – 15% основних засобів країни [10, с. 71].

Аналіз розподілу підприємств за пріоритетними видами економічної діяльності та за формами власності станом на 1 січня 2005 року був проведений за допомогою даних статистичного щорічника України за 2004 рік [9, с. 85], які використані в цій статті. Такі дані наведені у таблиці 1.

Таблиця 1 – Розподіл об'єктів ЄДРПОУ за пріоритетними видами економічної діяльності та за формами власності [9, с. 85], у відсотках

Показники за видами економічної діяльності	Всього	За формами власності		
		приватна	державна та державна корпоративна	комунальна та комунальна корпоративна
Промисловість	100	93,9	2,3	3,8
добувна	100	81,1	18,0	0,9
обробна	100	96,5	1,8	1,7
виробництво та розподілення електроенергії, газу й води	100	46,8	4,3	48,9
Транспорт і зв'язок	100	91,1	7,2	1,7
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	100	89,4	5,7	4,9

Аналіз таблиці 1 показав, що загалом по промисловості найбільшу частку складають підприємства приватної форми власності (93,9%). За структурою промисловості, зокрема за добувною та обробною, найбільшу частку складають підприємства, що мають також приватну форму власності (81,1% та 96,5% відповідно). У виробництві та розподіленні електроенергії, газу й води майже однакові частки мають підприємства приватної, комунальної й комунальної корпоративної форм власності (46,8% та 48,9% відповідно). У транспорті і зв'язку, за операціями з нерухомістю, здавання під найм та послугами юридичним особам найбільшу частку складають підприємства, що мають приватну форму власності (91,1% та 89,4%).

Автори (В.І Павлов, І.І. Пилипенко, Н.В. Павліха, І.С. Скороход, О.Я. Кравчук, О.А. Мишко) вважають, що «саме корпоративна форма господарювання у вигляді акціонерних товариств» найповніше відповідає основі створення промислових підприємств у ринкових умовах господарювання [11, с. 71].

Дослідження показало (таблиця 1), що станом на 1 січня 2005 року частка промислових підприємств державної та державної корпоративної, комунальної і комунальної корпоративної форм власності була невелика, вона не перевищувала 4%.

Проведений аналіз фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування у 2004 році підприємств пріоритетних галузей усіх форм власності за даними [9, с. 320] показав, що підприємства промисловості приватної форми власності у 2004 році отримали прибуток, який склав 43,8%. Підприємства, що займаються такими видами економічної діяльності, як операції з нерухомістю, здаванням під найм та послугами юридичним особам приватної форми власності отримали прибуток у розмірі 2,5%, а приватні підприємства транспорту і зв'язку отримали прибуток у розмірі 11,3%. Промислові підприємства таких форм власності, як державна та державна корпоративна, а також комунальна й комунальна корпоративна у цей період отримали збитки, які склали відповідно 236,2 та 484,1 млн. грн. Підприємства, що займаються операціями з нерухомістю, здаванням під найм та послугами юридичним особам державної та державної корпоративної форм власності отримали у 2004 році

прибуток у розмірі 47,3 млн. грн. Щодо підприємств галузі, які мають комунальну й комунальну корпоративну форми власності, то вони отримали збиток у розмірі 60,7 млн. грн. Підприємства транспорту і зв'язку державної та державної корпоративної форм власності, навпаки, отримали прибуток у розмірі 1611,9 млн. грн. Підприємства транспорту і зв'язку комунальної та комунальної корпоративної форм власності отримали збиток, якій склав 39,6 млн. грн.

Проведений аналіз фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування у 2004 році показав, що найбільший прибуток (43,8%) був отриманий промисловими підприємствами приватної форми власності. Дані щорічника [9, с. 107] свідчать про тенденцію незначного зниження частки збиткових підприємств промисловості від 42% у 2000 році до 38% у 2004 році, але взагалі ця частка ще вагома. Аналіз розподілу підприємств за формами власності та видами економічної діяльності виявив тенденцію до чисельного перевищення підприємств промисловості, що мають приватну форму власності, над іншими (93,9%). Це свідчить про динамічний процес структурних перетворень та виокремлює промисловість як головну галузь країни.

Автори [11, с. 7-8] прослідкували початок виникнення та подальший розвиток деформаційних процесів в структурі промисловості. Починається цей процес у період створення системи централізованого планування, а деформаційні процеси явилися наслідком недосконалості такої системи завдяки відсутності мережі дрібних і середніх підприємств. Поступово це призвело до ускладнення структури діючих підприємств та перетворення їх у замкнуті системи. У період перебудови, починаючи з 1985 року, найбільш позитивною зміною автори вважають «процес підвищення самостійності структурних підрозділів великих підприємств» та групування біля них дрібних і середніх підприємств. У перехідний період українські підприємства мали складну структуру, яка не відповідала вимогам ринку щодо швидкого переозброєння виробництва та поновлення обладнання, заважала своєчасній зміні асортименту товарів (робіт, послуг). Готова продукція не відповідала вимогам споживачів та міжнародним стандартам, а це гальмувало процес інтеграції України у світове господарство.

З метою підвищення ефективності функціонування промислових підприємств, у таблиці 2 запропонований фрагмент алгоритму підготовки проекту наказу про амортизаційну політику щодо основних засобів.

Таблиця 2 – Фрагмент алгоритму підготовки проекту наказу про амортизаційну політику підприємства щодо основних засобів

№ з/п	Перелік процедур	Вхідні дані	Джерела інформації
1	Проведення ретроспективного та стратегічного аналізів нарахування амортизації у податковій та обліково-аналітичній системах на підставі графіків: – порівняння розмірів нарахованої економічної і податкової амортизації за усіма групами основних засобів; – динаміки знецінення основних засобів за групами залежно від застосованого методу амортизації; – впливу методів економічної і податкової амортизації на прибуток до оподаткування та на грошовий потік підприємства; – залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості за періодами.	• первісна вартість об'єкта; • сума нарахованої амортизації за звітний період; • метод нарахованої амортизації; • термін корисного використання основних засобів; • ліквідаційна вартість; • дата введення основних засобів в експлуатацію.	• банківські та касові документи; • типові форми № ОЗ-1, № ОЗ-6; № ОЗ-14*; • обирається керівником підприємства та відображається у наказі про амортизаційну політику підприємства; • розпорядчий документ про передачу об'єкта в експлуатацію.

* Типова форма № ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»

Висновки У статті визначені особливості та інструменти фінансового управління процесом нарахування амортизації у економіко-правовому середовищі України. До особливостей державного регулювання розміру нарахуваної амортизації відносяться інтенсивність та активне втручання держави в діяльність підприємств різних форм власності. До інструментів управління на рівні держави належать норми амортизації, методи амортизації та вартість основних фондів, а на рівні підприємства – норма амортизації та метод амортизації за кожною групою основних засобів. До особливостей управління господарською діяльністю підприємства належить вільне визначення керівником набору інструментів, організація обліку, створення режиму та умов експлуатації основних засобів, планування графіку їх поновлення та підтримання у робочому стані. Інструменти фінансового управління на рівні підприємства визначаються у наказі про його амортизаційну політику, що є складовою наказу про облікову політику підприємства. Проведений аналіз розподілу підприємств за пріоритетними видами економічної діяльності та за формами власності виявив тенденцію чисельного перевищення підприємств промисловості приватної форми власності над іншими. Вони отримали найбільший серед галузей країни прибуток – 43,8%. Але взагалі у промисловості країни зосереджена ще значна частка збиткових підприємств (до 38%), тому виникає нагальна потреба в подальшому удосконаленні методології обліку та зміни структури промислових підприємств.

Список літератури

1. Городянська Л.В. Нарухування амортизації в єдиній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 37–40.
2. Экономическая энциклопедия / Научн.-ред. совет изд-ва «Экономика»; Ин-т экон. РАН; Гл. ред. Л.И. Абалкин. – М.: ОАО «Издательство «Экономика», 1999. – 1055 с.
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
4. Большой Российский энциклопедический словарь. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2003. – 1888 с.
5. Барихин А.Б. Экономика и право. Энциклопедический словарь. – М.: Книжный мир, 2000. – 928 с.
6. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р. № 334/94 ВР із змінами і доповненнями. У редакції Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 33-34 (315). – С. 3-64.
7. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV / Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (станданти) бухгалтерського обліку / За ред. В.М. Пархоменко. – Луганськ: “Промдрук” ДСД “Лугань”, 2000. – С. 30-39.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 із змінами та доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 30.11.2000 р. № 304, від 25.11.2002 р. № 989 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 12. – С. 33-36.
9. Статистичний щорічник України за 2004 рік / Державний комітет статистики України; За ред. О.Г. Осауленка. – К.: Видавництво “Консультант”, 2005. – 592 с.
10. Городянська Л.В. Амортизація за пріоритетними видами економічної діяльності в Україні // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Тези доп. Міжнародної наук. конференції (16-17 березня 2006 р.) / Відп. за вип. В.Г. Лінник – К.: КНЕУ. – 2006. – С. 68-74.
11. Економіко-корпоративні основи підприємств: Навч. посібник / В.І Павлов, І.І. Пилипенко, Н.В. Павліха, І.С. Скороход, О.Я. Кравчук, О.А. Мишко. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2005. – 378 с.

В статье определены инструменты управления процессом начисления амортизации и особенности их формирования в экономико-правовой среде страны. Проведенный анализ распределения предприятий по приоритетным видам экономической деятельности и по формам собственности показал, что большинство предприятий промышленности имеют частную форму собственности.

The instruments of management of amortization accounting process and peculiar conditions of their development in economic and law field of the country are determined in the article. The performed analysis of enterprise's distribution according to priority aspects of their economic activity and property form has proved that the majority of industrial enterprises are private.