

Федоронько Н.І. **УДК 657.6**
**ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ ТА ЇХ ОБЛІКОВІ ЗАПИСИ**

Протягом всієї історії бухгалтерського обліку вчені сперечаються між собою проте, що таке амортизація і знос, які існують відмінності між ними, а практики чекають конкретних рекомендацій з цього приводу, щоб використати у повному об'ємі стимулюючі властивості амортизації в обліковій політиці своїх підприємств, зокрема підприємств вугільної промисловості. Це власне проблема яку ми ставимо, і, яка тісно пов'язана з важливими проблемами всієї амортизаційної політики.

Оскільки, найважливішим аспектом проблеми відтворення основного капіталу є пошук джерел і вдосконалення методів фінансового забезпечення інвестицій в основний капітал у всіх галузях економіки країни, у тому числі у вугільній промисловості, яка є однією з найбільш фондоемних і капіталоемних галузей. Ключова роль у регулюванні й управлінні процесом відтворення основних засобів належить амортизаційній політиці, котра включає сукупність заходів, спрямованих на забезпечення нормального режиму функціонування основного капіталу. Як відомо, близько 1/3 основних засобів промисловості України знаходиться в ПЕК, від стану, вартості й використання котрих залежить ефективне формування амортизаційного фонду, у тому числі у вугільній промисловості, яка характеризується великими потенційними можливостями: за розрахунками фахівців, обсяги розвіданих запасів вугілля складають більш як на 300 років.

Термін “амортизація” в перекладі означає: “а” – заперечення, “мор” – смерть. В деяких джерелах його перекладають як погашення, сплата боргів. З поняттям амортизація основних засобів, причому у вугільній галузі промисловості вперше зустрічаємось у Джона Меліса (1588). В той час існували два підходи до її визначення. Перший, представником якого був Д. Меліс, наголошував на тому, що амортизація – це прямі витрати нерухомого майна [11]. Д. Меліс перший склав проводку: дебет Прибутки і збитки, кредит рахунку Інвентар. Іншими словами, це означало, що вартість придбаного інвентаря списувалась рівними частинами на збиток.

Другий підхід одержав розповсюдження в ХІХст. і був викликаний будівництвом шахт. Його сутність полягала в тому, що амортизацію вважали прийомом, який дозволяв зберігати основний капітал на постійному рівні.

Аналіз останніх дослідження і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, показує що найбільшим чином сутність поставленої нами проблеми відтворюють у своїй праці такі вчені та практики: перша група вчених вважає, що амортизація – це грошовий вираз зносу [2, 7], друга, що амортизація – це не що інше, як процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції [5, 6], третя стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку [8, 10]. Причому така різноманітність поглядів є характерною і для сучасного періоду. Однак, не дивлячись на неоднозначне трактування цього поняття, єдиної точки зору до цього часу не існує, хоча принципове вирішення цього питання є досить важливим.

Англійські вчені Д. Стоун і К. Хітчінг стверджують, що амортизація – це не що інше, як витрати, що їх покривають за рахунок прибутку [9, с. 184]. Тобто, частина первісної вартості основних засобів, які перебувають в експлуатації, є витратами, що їх відносять на рахунок прибутків та збитків у вигляді амортизаційних відрахувань. Але логічна схема нарахування амортизації – наступна: нараховані суми зносу вводять до собівартості продукції, яку реалізують, на підставі чого визначають фінансовий результат. Можна зробити висновок, що англійські вчені нічого не згадують про те, як саме покривають витрати за рахунок прибутку. Вони зазначають, що амортизація – це періодичні відрахування з валового прибутку компанії, але як тоді пов'язати перше визначення з другим, не порушуючи логічного зв'язку?

Гірничодобувна техніка працює в складних виробничо-геологічних умовах, що мають істотні відмінності навіть у межах однієї шахти. Аналіз факторів, що впливають на продуктивність, фізичний знос та терміни корисного використання очисного та прохідницького устаткування (рис. 1.), дозволяє стверджувати, що всі ці фактори діють у тісному взаємозв'язку.

Знос устаткування залежить від обсягів виробництва і навпаки – продуктивність техніки зменшується з поширенням зносу. З іншого боку, умови експлуатації основних засобів (у першу чергу – активної частини) діють не тільки безпосередньо на знос (гірші умови – більший знос), але й через обсяг виробництва (гірші умови – менший обсяг виробництва – менший функціональний знос). Очевидно, що такі непрості взаємодії потребують глибокого економічного аналізу, що потрібно в динаміці ув'язати як взаємодію факторів, так і її вагомість для визначення зносу, розрахунку строків корисного використання основних засобів та вибору раціонального для кожного випадку метода нарахування амортизації.

У цьому зв'язку необхідно розглянути існуючі нормативи навантаження на очисні вибої (середньодобовий видобуток), які визначаються з урахуванням даних про потужність пласта, що виймається, стійкості безпосередньої покрівлі, міцності ґрунту й опірності пласта різанню, довжини очисного вибою, куту нахилу виробки й типу обладнання [3, 4]. Ці нормативи враховують далеко не всі вагомні фактори. У конкретних умовах ведення гірських робіт цілий ряд зазначених факторів, що впливають на продуктивність техніки, значно відрізняється від нормативних (табличних). З огляду на індивідуальні

особливості шахт потрібно обсяги видобутку вугілля, терміни відпрацьовування запасів і темпи проведення підготовчих робіт розраховувати для кожної лави й виробки окремо.

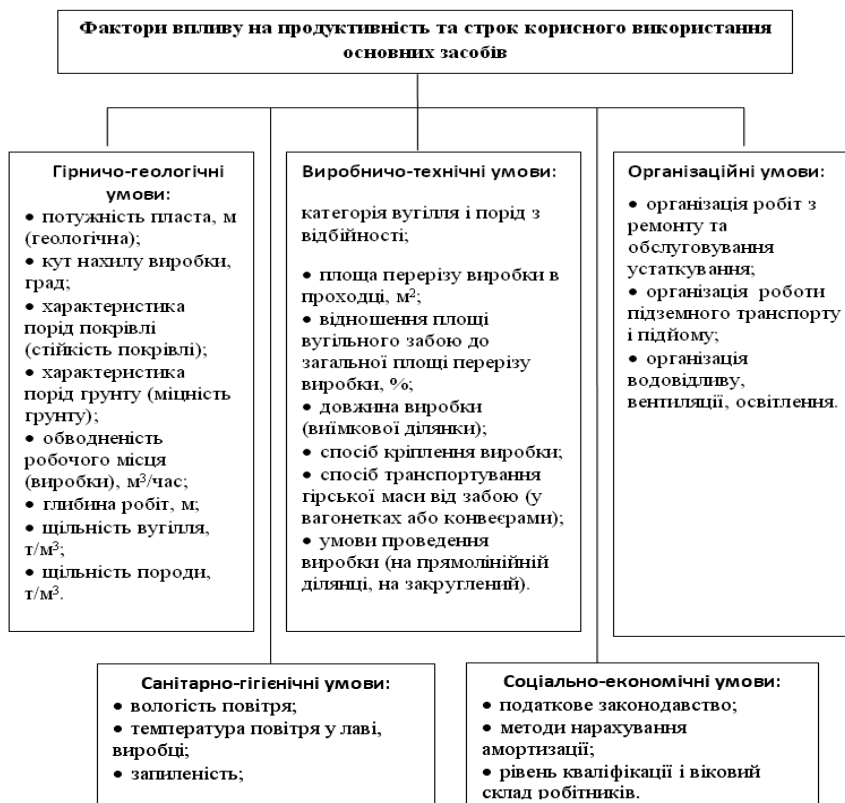


Рис. 1. Групи факторів, що впливають на продуктивність та строки корисного використання основних засобів.

Гірничошахтні машини та устаткування віднесено до третьої групи основних засобів і встановленими нормами амортизаційних відрахувань термін їх служби повинен складати 6 років. Однак при цьому не враховуються специфічні умови виробничого процесу в галузі, через які фактичні строки виємкового устаткування досягають лише 3-4 років. Тому на шахтах України тривалий час знаходиться непридатне для експлуатації устаткування, на котре нараховуються амортизаційні відрахування.

Нині шахти не можуть самостійно придбати необхідне для безперебійної роботи гірничошахтне устаткування, у тому числі механізовані комплекси для очисних вибоїв, техніку для гірничопрхідвицьких робіт, підземного транспорту, підйому тощо. Таке становище спричинене низкою причин, серед яких несвоєчасна сплата споживачів за відвантажене вугілля, невідповідність цін на вугільну продукцію і матеріальні ресурси.

Динаміка рівня амортизації в собівартості показує, що амортизаційні відрахування в кінці 90-х років відігравали важливу роль у структурі витрат на видобуток вугілля. Однак такі обставини, як спад виробництва, інфляція, зростання цін суттєво знизили значення амортизації, тобто амортизація перестала акумулювати вартість зношуваних у процесі виробництва основних засобів. Зниження частки амортизації стало причиною уповільнення темпів вибуття основних засобів, їх відшкодування і накопичення.

Відтворювальна функція амортизації як ресурсу оновлення і розвитку виробничого потенціалу має особливо важливе значення нині, коли має місце збитковість значної частки вугільних підприємств, високий ступінь зносу основних виробничих засобів, особливо активної їх частки, котрий досяг на окремих шахтах більш як 80%.

Відомо, що однотипне устаткування на шахтах працює з різною продуктивністю, у зв'язку з чим і строк його вибуття з експлуатації значно відрізняється від середньонормативного. Устаткування, що працює з більшим навантаженням і у складних гірничо-геологічних умовах, виїде з експлуатації швидше, ніж те, що працює в більш сприятливих умовах. Із зростанням навантаження продуктивність гірничошахтного устаткування підвищується, але одночасно прискорюється і його знос. З економічної точки зору підвищення навантаження не повинно викликати збитків, тому що за менший період часу забезпечується обсяг видобутку вугілля, що дорівнює або більше від передбачуваного нормами. У зв'язку з цим виникає необхідність у перегляді чинного порядку нарахування амортизаційних відрахувань і встановлення такого, котрий би враховував ресурсні можливості, інтенсивність і умови експлуатації гірничошахтного устаткування.

За технічним рівнем тільки біля 9% гірничошахтного устаткування відповідало світовим стандартам. Сучасне економічне становище привело вугільну промисловість до кризи, різко впали техніко-економічні показники роботи галузі. Це викликано скороченням витрат на науку, інвестицій в основний капітал машинобудування, обсягів продукції підгалузей машинобудування, у тому числі для вугільної

промисловості, частки технічно досконалих машин у загальній продукції машинобудування. Машинобудівними підприємствами України в минулому році не вироблено жодного очисного комбайна. Виробництво шахтних підйомних і навантажувальних машин практично було зупинено. Ряд підприємств галузі працює на обладнанні за якими вичерпалися терміни використання. До речі, слід зауважити, що такий стан не на усіх підприємствах. Останнім часом, у галузь спрямовані значні інноваційні потоки.

У зв'язку з тим, що амортизаційні відрахування здійснюються щорічно за весь нормативний строк служби устаткування, то часто, коли фактичні терміни служби менші за нормативні, недоамортизована частка їх вартості втрачається і не відтворюється у знову виробленому продукті. Унаслідок цього амортизаційні відрахування формуються в розмірі, недостатньому для відтворення засобів праці не тільки в натурально-речовинній формі, але навіть у їх первісній вартості.

Відмова в останні роки від регулярних обов'язкових переоцінень основних виробничих засобів не сприяє накопиченню амортизаційних відрахувань в розмірі, необхідних для своєчасного оновлення виробничого апарату.

Важливим економічним важелем у системі відтворення основного капіталу є методи нарахування амортизаційних відрахувань. Від методу нарахування амортизації залежить обсяг амортизаційних відрахувань, рівень концентрації ресурсів у різні періоди функціонування основних засобів, що дозволяє розглядати процес відтворення основних засобів у динаміці, враховувати фактор часу.

На сьогодні відсутні рекомендації щодо вибору методу нарахування амортизаційних відрахувань для підприємств різних форм власності всіх галузей промисловості, у тому числі вугільної, для якої характерні специфічні умови експлуатації основних засобів: складні гірничо-геологічні умови залягання вугільних пластів, мала їх потужність, велика глибина гірничих робіт (63% шахт працюють на глибині 600 м і більше), висока температура гірничих виробок, велика агресивність шахтних підземних вод, висока вологість шахтної атмосфери та ін. У зв'язку з цим фізичний знос гірничошахтного устаткування достатньо великий і настає задовго до його морального зносу. Вибір методів амортизації значною мірою залежить від специфіки виробництва, темпів технічного прогресу, складності й особливостей розрахунку.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", амортизація основних засобів може нараховуватися із застосуванням таких методів: прямолінійного; зменшення залишкової вартості основних засобів; прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів; кумулятивного; виробничого; податкового методу прискореної амортизації. У положенні подано визначення кожного з вищезазначених методів нарахувань амортизації, але відсутні рекомендації щодо їх конкретного застосування.

Аналіз зарубіжного досвіду щодо амортизаційної політики показує, що методи і норми амортизаційних відрахувань одночасно з передбачуваними строками служби за вирішальними елементами основних засобів ретельно розробляються державним законодавством. Амортизація нараховується у двох видах: за прямолінійним методом та із застосуванням методів прискореної амортизації, запровадження котрої сприяє перенесенню прибутку на більш пізні періоди і відповідно відстрочці сплати податків. Слід зазначити, що для застосовуваних методів нарахування амортизації характерні різні рівні амортизаційних відрахувань, а також способи їх розподілення. Залежно від виду основних засобів, умов експлуатації, морального зносу підприємство має право самостійно вибирати найбільш доцільний, з його точки зору, метод амортизації. Прямолінійний метод списання первісної вартості застосовується при припущенні, що основні засоби підлягають зносу рівномірно протягом строку їх корисного використання. Цей метод доцільно застосовувати для пасивної частини основних засобів: будівель, споруд, передавальних пристроїв та ін.

Використання прискорених методів амортизації обумовлюється тим, що багато видів основних засобів виробничого призначення мають високу продуктивність і діють більш ефективно поки вони ще нові, тобто в перші роки їх корисного використання. Впровадження методів прискореної амортизації обумовлюється також темпами науково-технічного прогресу: у зв'язку з удосконаленням і застосуванням новітніх технологій гірничошахтне устаткування швидко втрачає свою вартість (морально старіє). Таким чином, доцільне списання більшої суми зносу в перші роки експлуатації основних засобів, що дозволяє швидше накопичувати амортизаційні відрахування, як гарантію проти втрат від морального зносу через неповне відшкодування їх вартості. Прискорені методи нарахування амортизаційних відрахувань доцільно застосовувати для активної частини основних засобів: машин та устаткування.

Застосування методів прискореної амортизації створює передумови для інтенсивного оновлення устаткування за рахунок своєчасної заміни на більш ефективне і сприяє стимулюванню науково-технічного прогресу. Однак, з іншого боку, це призводить до подорожчання собівартості продукції в перші роки експлуатації устаткування і до зменшення величини прибутку.

Одним із найскладніших питань при використанні методів прискореної амортизації є компенсація природу частки амортизаційних відрахувань у собівартості продукції і, як наслідок, зниження частки прибутку. Ця компенсація може бути забезпечена як збільшенням навантаження виробничих потужностей, так і зниженням податкових ставок на прибуток від реалізації продукції. Питання щодо вибору методу нарахування амортизаційних відрахувань повинно вирішуватися на кожному підприємстві економічними службами і затверджуватися головним бухгалтером і керівником [1, с. 65].

На підставі проведеного дослідження нами зроблено наступні висновки і намічено перспективи подальших розвідок у таких напрямках:

- насамперед, для надання провідної ролі амортизаційним відрахуванням у процесі формування власних інвестиційних ресурсів на оновлення діючого виробничого потенціалу необхідно створити умови для реальної заінтересованості підприємств галузі в оновленні основного капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань;

- надати підприємствам вугільної промисловості право самостійного формування і використання амортизаційні відрахування за його призначенням - на технічне оновлення виробничого потенціалу;

- економічними службами підприємства урахувати ринкові умови функціонування основних засобів, тобто передбачення створення ринку амортизаційних відрахувань;

- розширити обсяг реалізації вугілля та вугільної продукції через товарні біржі; створення фінансово-промислових груп типу "вугілля-кокс-метал", "вугілля-електроенергія" із залученням комерційних банків;

- удосконалити порядок формування цін на вугілля та вугільну продукцію залежно від теплотворності;

- створити умови для надання кредитів комерційними банками вуглевидобувним підприємствам для придбання нової високоефективної техніки;

- надати необхідну державну фінансову підтримку для здійснення ефективної виробничої діяльності підприємств вугільної промисловості;

- установити державний контроль за цільовим використанням амортизаційних коштів підприємств із метою обмеження їх спрямування на поповнення оборотних коштів і поточне невиробниче споживання;

- забезпечити стовідсотковий розрахунок за вугільну продукцію і виключення бартерних операцій при її реалізації;

Джерела та література:

1. Амортизація: податковий та бухгалтерський облік / Н. Борщ, Ф. Федорченко. – 3 вид. пер. і доп. – Х. : Фактор, 2003. – 132 с.
2. Городянська Л. В. Удосконалення методики обліку амортизації основних засобів - складова процесу входження України у міжнародне співтовариство / Л. В. Городянська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 12. – С. 87-93.
3. Единые нормы времени на техническое обслуживание и ремонт забойного оборудования очистных и подготовительных забоев в ремонтно-подготовительную смену / Ми-во угольной пром. Украины. – Донецк, 1998. – 20 с.
4. Єдині норми виробітку на гірничопідготовчі роботи для вугільних шахт / М-во палива та енергетики України. – К., 2004. – 302 с.
5. Кононенко О. Облік нематеріальних активів відповідно до П(С)БО / О. Кононенко. – Харків : Фактор, 2000. – 162 с.
6. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001.
7. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія і методологія, перспективи розвитку / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
8. Назарбаєва Р. Бухгалтерська амортизація: загальні правила / Р. Назарбаєва // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – № 11. – С. 69-70.
9. Стоун Д. Бухгалтерський учет и финансовый анализ : Подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг. – М. : Сирин, 1998. – 302 с.
10. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
11. Melis F. Storia Della Ragioneria / F. Melis. – Bologna, 1951. – С. 120-12

Фецович Т.Р.

УДК 338.312

АНАЛІЗ ПРИБУТКОВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Постановка проблеми і її зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями.

Підприємство в умовах конкуренції, що зростає, та швидкозмінного зовнішнього середовища повинні не тільки концентрувати увагу на поточному середовищі справ, але й виробляти стратегію довгострокового розвитку, яка дозволяла б їм врахувати зміни, які відбудуться в їх оточенні.

У ринкових умовах можливість підприємства нагромаджувати фінансові ресурси, забезпечувати інтереси інвесторів, конкурувати з іншими підприємствами залежить від його рентабельності. Рентабельна робота підприємства визначається насамперед прибутком, який вона отримує, а показники рентабельності характеризують відносну його дохідність.

Таким чином, при прийнятті управлінських рішень повинні орієнтуватись як на зовнішні обставини, які є коригувальними факторами та врахувати вплив внутрішньо властивих даному процесу економічних механізмів.

У зв'язку з цим при аналізі виробничо-господарської та фінансової діяльності підприємства застосовують систему відносних показників фінансових результатів, тобто показників рентабельності.

Вони більш повно, ніж прибуток, характеризує кінцеві результати господарювання, адже їх величина показує співвідношення ефекту з наявними або використаними ресурсами. Їх використовують для оцінки діяльності підприємства і як інструмент інвестиційної діяльності.