

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



Городянська Лариса Володимирівна

УДК 657.372.3

**ОБЛІК І АНАЛІЗ НАРАХУВАННЯ
ТА ВИКОРИСТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2005

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність дослідження. Набуття Україною незалежності та відокремлення комунального господарства країни у самостійну галузь, де зосереджено майже 25 відсотків основних засобів, повністю змінили механізм його функціонування. У цих умовах особливо актуальною є розробка програми реформування і розвитку житлово-комунального господарства, про що йшлося на IX Всеукраїнських муніципальних слуханнях “Житлово-комунальна реформа – першочергове завдання місцевого та регіонального розвитку”. Суттєвого перегляду потребують економічний та технологічний аспекти проблеми використання й оновлення основних засобів.

Для здійснення конкретних заходів щодо реалізації такої програми потрібно вирішити питання пошуку внутрішніх резервів на кожному підприємстві, здійснити аналіз існуючого фінансового стану підприємств тощо. Основні засоби, що передані державою в оперативне управління житлово-комунальним підприємствам, характеризуються насамперед високим ступенем зношеності багатьох із них (житлові будинки, водопровідно-каналізаційні мережі та ін.). Це вимагає від керівника прийняття ефективних управлінських рішень та додаткових знань для організації і проведення оптимальної комплексної оцінки методів нарахування амортизації, яка сприятиме ефективному використанню основних засобів.

Значущість зазначеної проблематики та необхідність вирішення визначених питань обумовили вибір теми дисертаційної роботи і напрям наукового дослідження – облік і аналіз нарахування та використання амортизації.

Дослідженню проблем обліку, оцінки основних засобів і аналізу нарахованої амортизації значну увагу в своїх працях приділяли такі провідні вітчизняні науковці, як В.В. Бабич, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Ю.І. Осадчий, П.Т. Саблук, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та інші. Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації, дослідження тенденцій обсягів її нарахування і закономірностей відтворення основних засобів зробили зарубіжні вчені: М.Ф. Ван Бреда, Глен А. Велш, А. Гроппеллі, Дж. Рамсі Мак-Куллох, К. Маркс, Белверд Е. Нідлз, Ейсан Нікбахт, Елдон С. Хендріксен. Проте питання вибору методів нарахування амортизації, її впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, використання нарахованої амортизації як фінансового джерела дослідженні недостатньо.

Розмежування амортизації на податкову і економічну та перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку призвело до виникнення нових, не властивих для України проблем. До них належить проблема розбіжностей баз, із яких нараховується амортизація згідно з бухгалтерським обліком і податковим законодавством, відсутність повноважень на визначення підприємством амортизаційного періоду та ліквідаційної вартості при обчисленні амортизації із застосуванням податкових методів і норм. Розмір податкової амортизації для всіх платників податків встановлює держава відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” із змінами і доповненнями. Розміри економічної амортизації на підприємствах встановлюються з липня 2000 року згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” за наказом про облікову політику підприємства. Наявність значної кількості методів нарахування амортизації та відсутність оцінки їх впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства потребують розробки узагальнюючої методики обчислення амортизації.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку підприємницької діяльності Київського національного економічного університету по здійсненню загальнодержавної програми досліджень за темою “Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки” (державний реєстраційний номер 0103U004766). В межах наукової програми автором виконано дослідження за напрямом “Облік і аналіз нарахування та використання амортизації”.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є подальше удосконалення науково-методологічних і практичних засад обліку, аналізу нарахування й використання амортизації для забезпечення раціонального та ефективного управління фінансово-економічною діяльністю підприємства.

Для досягнення цієї мети було послідовно вирішено такі завдання:

- уточнено існуючу концепцію та зміст понять “амортизація”, “знос” і “зношування”, розкрито взаємозв'язки між ними;
- досліджено сутність відтворення та роль амортизації як джерела внутрішнього інвестування основних засобів підприємства;
- визначено функції амортизації та фінансового механізму здійснення амортизаційної політики на рівні підприємства і країни та їх вплив на інвестиційні процеси;
- систематизовано й узагальнено міжнародний та вітчизняний досвід щодо критеріїв оцінки існуючих методик обліку амортизації, особливостей амортизаційної політики зарубіжних країн;
- проведено економіко-статистичний аналіз методів нарахування та використання амортизації підприємствами України;
- здійснено класифікацію і подано в економіко-математичному вигляді загальноприйняті методи нарахування амортизації та їх порівняльна оцінка за даними конкретного підприємства;
- визначено концептуальні підходи та розроблено узагальнюючу методику й технологію обчислення амортизації.

Об'єктом дослідження є чинна система обліку нарахування амортизації в Україні.

Предметом дослідження обрано економіко-організаційний механізм обліку і аналізу нарахування та використання амортизації підприємствами. Поглиблені дослідження проводились на матеріалах житлово-комунального господарства.

Методи дослідження. Дослідження виконувалось із застосуванням діалектичного методу та системного підходу до аналізу проблем амортизації. Достовірність висновків підтверджено обраними загальнонауковими засадами і фундаментальними положеннями, які включають методи системного і порівняльного аналізу, синтез практики застосування підприємствами методів

нарахування та розмірів використання амортизації. Для реалізації методичних підходів використано статистичні та економіко-математичні методи, зокрема аналітичного групування, статистичних таблиць, графіків, моделювання тощо.

Теоретичні та методологічні аспекти дослідження ґрунтуються на працях українських і зарубіжних авторів; законодавчих, нормативних та інструктивних документах і положеннях, що діють в Україні. Інформаційною базою виконаного дослідження стали статистичні дані, результати вибіркового обстежень підприємств України, які проводились Державним комітетом статистики України, а також матеріали анкетування автором 120 підприємств України різних форм власності щодо застосування ними методів нарахування амортизації основних засобів. Більш глибоко і системно вивчався предмет дослідження на комунальному підприємстві по утриманню житлового господарства Печерського району м. Києва “Печерськжитло”, яке є типовим представником галузі.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у визначенні, уточненні та теоретичному обґрунтуванні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку і аналізу амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

У процесі дослідження одержано такі наукові результати:

вперше:

- визначено нові концептуальні підходи, що базуються на комбінації методів, і розроблено узагальнюючу методику нарахування амортизації, яка поглиблює і водночас спрощує процес розрахунків завдяки введенню відносних показників, а також дає змогу обрати оптимальний метод визначення сум амортизаційних відрахувань;

- обґрунтовано технологію застосування узагальнюючої методики, що уможливило автоматизацію процесу нарахування амортизації та її впровадження на підприємствах різних форм власності;

одержало подальший розвиток:

- визначення поняття “амортизація”, яке застосовується як для основних засобів, так і нематеріальних активів, що дає можливість вважати його універсальним, а нарахування здійснювати з використанням чинних методів;

- механізм управління процесами нарахування та використання амортизації у вигляді уточнення впливу інструментів амортизаційної політики на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, що, зокрема, дасть змогу ефективно регулювати грошовий потік;

удосконалено:

- організацію обліку на підприємстві у вигляді річної відомості нарахування і використання сум накопиченої амортизації, що сприятиме уніфікації та автоматизації обліку;

- систему нарахування та використання амортизації, завдяки чому підприємство зможе автоматизувати процес, оперативно приймати оптимальні управлінські рішення, а також у разі потреби скоригувати стратегію діяльності відповідно до фінансово-економічних умов, що постійно змінюються.

Практичне значення одержаних результатів полягає в:

- можливості використання підприємствами різних галузей запропонованої узагальнюючої методики нарахування амортизації;
- розробці конкретних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і управління амортизацією на підприємстві;
- використанні внесених пропозицій щодо вдосконалення амортизаційної політики підприємства в ув'язуванні з основними фінансово-економічними показниками його діяльності.

Наукові результати та рекомендації впроваджено в практичну діяльність підприємств різних форм власності України та Росії. На підприємствах України запроваджено в практику ведення бухгалтерського обліку узагальнюючу методику і технологію нарахування амортизації та практичні рекомендації у вигляді сформованих переліків облікових номенклатур, носіїв облікової інформації та альбомів первинних документів, які використовуються КП “УЖГ “Печерськжитло” (м. Київ; довідка № 18-4283/11 від 21.12.2004 р.) та Комунальним підприємством по утриманню житлового господарства Солом'янського району м. Києва (довідка № 7331/38 від 28.12.2004 р.). На підприємстві ВАТ “Мелітопольський верстатобудівний завод ім. 23 Жовтня” (довідка № 1/1-59 від 03.03.2005 р.) у практику ведення бухгалтерського обліку впроваджено узагальнюючу методику і технологію нарахування амортизації та практичні рекомендації щодо поліпшення облікового процесу нарахування та використання амортизації. Розроблене і впроваджене на ЗАТ “Антаріс” (м. Київ; довідка № 5 від 17.02.2005 р.) інформаційно-програмне забезпечення бухгалтерського обліку комплексної інформаційної системи управління підприємством “МІФ” у формі алгоритму нарахування амортизації економічними та податковим методами.

Узагальнюючу методику обліку амортизації впроваджено в практичну діяльність підприємств м. Санкт-Петербург (Росія), зокрема ВАТ “Телеком” (філія Петербурзької телефонної мережі) (довідка № 01-7/1362 від 06.10.2004 р.); ЗАТ “Строительная компания “XXI век” (довідка № 383 від 01.10.2004 р.); Санкт-Петербурзьке державне унітарне ремонтно-будівельне підприємство Червоногвардійського адміністративного району (довідка № 293 від 07.10.2004 р.).

Окремі положення дисертації використовують у навчальному процесі Київського національного економічного університету при викладанні навчальних дисциплін “Фінансовий облік” для висвітлення як лекційного матеріалу, так і проведення практичних занять за темами: “Оцінка активів підприємства”; “Основні засоби (надходження, амортизація, ремонтні роботи)” (довідка № 1117 від 09.03.2005 р.).

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення, пропозиції та результати дослідження доповідались автором і позитивно оцінені на: I Всеукраїнській науково-практичній конференції “Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю” (22-23 травня 2003 р., Кіровоградський державний технічний університет, що підтверджено довідкою з конференції); Міжнародній науково-практичній конференції “Стратегічні напрями розвитку України. Україна: цілі розвитку тисячоліття до 2015 року” (24-25 жовтня 2003 р., Уманський державний педагогічний університет); IV Всеукраїнській науково-практичній

конференції “Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України”, присвяченій 85-річчю заснування Дніпропетровського національного університету (4 листопада 2003 р., Інститут економіки Дніпропетровського національного університету); II Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (24-26 березня 2004 р., Черкаський державний технологічний університет; довідка за № 332/01-10.03 від 25.03.04 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання” (4-5 червня 2004 р., Волинський державний університет ім. Лесі Українки; довідка за № 4/1881 від 04.06.2004 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції” (8-9 жовтня 2004 р., Національний університет водного господарства та природокористування (м. Рівне); довідка № 88 від 08.10.2004 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарювання в Україні” (25-26 березня 2005 р., Львівський національний університет імені Івана Франка; довідка за № 72 від 25.03.2005 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 13 наукових праць загальним обсягом 6,30 д.а., з них 9 – у наукових фахових виданнях обсягом 5,50 д.а., 4 – в інших виданнях обсягом 0,80 д.а.

Структура і обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 163 сторінки друкованого тексту, містить 26 таблиць на 19 сторінках, 39 рисунків на 22 сторінках, 6 додатків на 48 сторінках. Список використаних джерел включає 175 найменувань на 18 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, зв’язок з науковими програмами, сформульовано мету і завдання дослідження, відображено наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

У розділі 1 “Економіко-правові засади амортизації в Україні” висвітлено економічний зміст і концепції визначення зносу та нарахування амортизації, з’ясовано сутність відтворення й економіко-правові засади амортизації основних засобів, визначено функції амортизації, фінансовий механізм управління, критерії оцінки існуючих методик обліку амортизації в Україні та в міжнародній практиці. Зроблено короткий огляд історичного підґрунтя розвитку поняття “амортизація”, дано визначення цього терміна після переходу на національні стандарти.

Сучасні напрями розвитку економіки України потребують від керівників підприємств поглибленого аналізу своєї фінансово-економічної діяльності, пошуку внутрішніх фінансових резервів, знань сучасної законодавчої бази та економічних процесів нарахування і використання амортизації. У господарській діяльності підприємств будь-яких організаційно-правових форм і форм власності важливу роль відіграють такі показники, як амортизація та знос основних засобів, фінансовий механізм управління якими суттєво змінився в ринкових умовах господарювання.

Для визначення сутності зносу та амортизації вивчено й оцінено погляди різних авторів, подані в економічній літературі, а також місце цих понять у сучасних

економічних умовах. З'ясовано, що в зарубіжній практиці використовують термін “амортизація”, коли йдеться про амортизацію нематеріальних активів, а термін “знос”, якщо йдеться про амортизацію основних засобів. В Україні термін “амортизація” є універсальним, оскільки його застосовують як в обліку основних засобів, так і нематеріальних активів.

Концептуальним підґрунтям нарахування амортизації основних засобів є те, що процес їх функціонування, пов'язаний із збереженням протягом тривалого часу (більш як рік) натуральної форми цих засобів з одночасною зміною вартості, потребує визначення величини зносу. Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації.

Податкова функція регулюється Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, а об'єктом амортизації виступають витрати на придбання основних фондів.

Економічна функція регулюється П(С)БО 7 “Основні засоби”, а об'єктом амортизації є вартість основних засобів.

До інструментів амортизаційної політики держави належать податковий метод амортизації, податкові норми амортизації та вартість основних фондів. До інструментів амортизаційної політики підприємства відносять методи амортизації (прямолінійний, виробничий, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, податковий), норми економічної амортизації та строк використання. Ці інструменти по-різному впливають на розмір амортизації, на прибуток та грошовий потік підприємства.

За податковою функцією амортизація не належить до валових витрат і її нараховують щокварталу, а за економічною її відносять до складу витрат і нараховують щомісяця.

Результати порівняння систем бухгалтерського обліку за обраними критеріями амортизації, які зібрані й структуровані в дисертації, для західноєвропейських країн, членів ЄС, а також для України, дали змогу згрупувати ці країни за особливостями існуючих методик обліку амортизації основних засобів. Особливості полягають у тому, що цим країнам притаманне збереження за державою регулюючої та контролюючої функцій щодо строків використання основних засобів, норм і методів нарахування амортизації.

Згідно із законодавством України підприємствам надана можливість самостійно обирати методи амортизації у бухгалтерському обліку. Статистичні дані за 2001-2003 рр. дали змогу дати оцінку та провести аналіз використання підприємствами України податкової й економічної амортизації і застосування методів економічної амортизації за формами власності та регіонами. Результати

аналізу показали, що серед всіх видів амортизації перевага надається економічній амортизації.

Анкетування 120 підприємств України, проведене особисто автором, а також результати дослідження вчених США Велша Глена А. і Шорта Денієла та дані вибіркового дослідження Держкомстату визначили переважне застосування підприємствами при нарахуванні амортизації прямолінійного методу та методу зменшення залишкової вартості (рис. 1). Встановлена тенденція вказала на доцільність проведення в подальшому фінансово-економічного аналізу діяльності українських підприємств і відстеження впливу цих методів на бухгалтерський прибуток та грошовий потік з метою оцінки ефективності використання фінансових ресурсів.

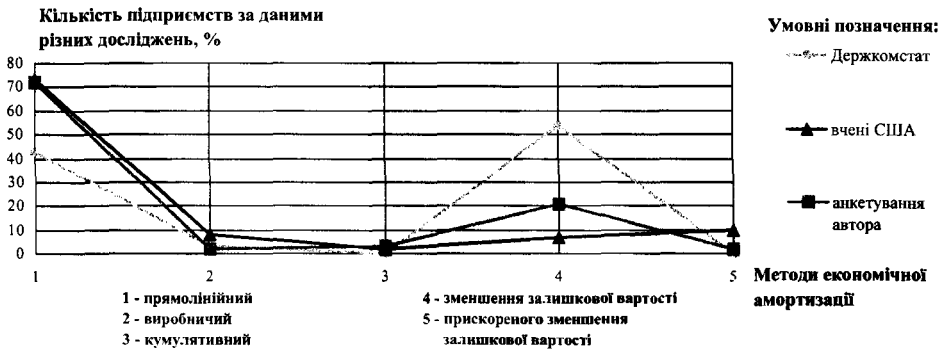


Рис. 1. Розподіл підприємств за застосуванням методів економічної амортизації

У розділі 2 “Методичні та організаційні аспекти обліку нарахування і використання амортизації” визначено показники, які необхідні для нарахування амортизації основних засобів та встановлюються наказом про облікову політику підприємства. Наведено класифікацію методів економічної амортизації за напрямками пропорційного та прискореного нарахування. Здійснено обробку і подано ці методи в економіко-математичному вигляді, тобто у вигляді розрахункових формул. Запропоновано формули для розрахунків показників амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку за нормами та методом, встановленими податковим законодавством. Прикладами таких формул є формули (1), (2):

$$\text{Балансова вартість на початок } (i+1)\text{-го звітного періоду} = \text{Первісна балансова вартість} \cdot \left(1 - \frac{\text{Податкова норма амортизації за звітний період}}{1} \right)^i; \quad (1)$$

$$\text{Амортизаційні відрахування за } i\text{-й звітний період} = \text{Первісна балансова вартість} \cdot \left(1 - \frac{\text{Податкова норма амортизації за звітний період}}{\text{Податкова норма амортизації за звітний період}} \right)^{i-1} \cdot \text{Податкова норма амортизації за звітний період} \quad (2)$$

Отримані формули допоможуть підприємствам прискорити та спростити процес розрахунків, отримати необхідну економічну інформацію для прийняття управлінських рішень та досягти економії робочого часу виконавця.

Наведено результати здійснення обчислень амортизації основних засобів різних груп згідно з бухгалтерським обліком та податковим законодавством, що належать комунальному підприємству “Печерськжитло” (м. Київ), надано їх порівняльну оцінку у графічному вигляді та розроблено рекомендації щодо організації обліку нарахування й використання амортизації на підприємствах України.

Приклад таких розрахунків для основного засобу групи 2 подано на рис. 2.

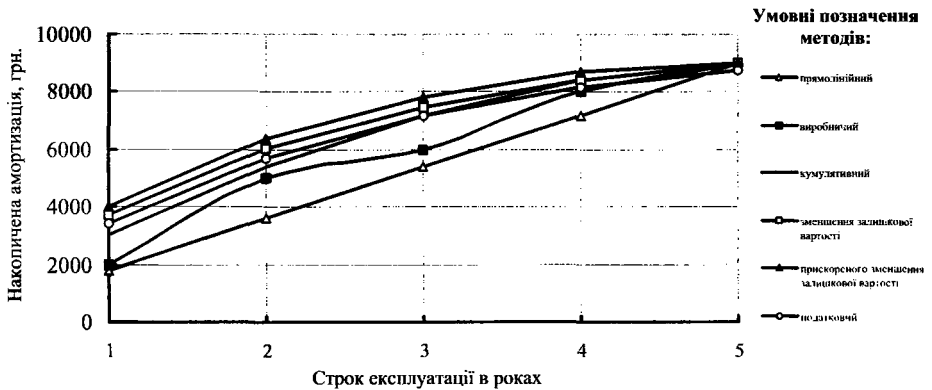


Рис. 2. Залежність накопиченої амортизації основного засобу групи 2 від методів амортизації за строком експлуатації

Дослідження показало, що після закінчення встановленого підприємством строку використання основного засобу незалежно від групи, до якої він належить, частка накопиченої податкової амортизації становить майже 90%. Водночас за податковим методом та нормами строку експлуатації визначається за умови досягнення об'єктами груп 2, 3, 4 нульової ліквідаційної вартості та об'єктами групи 1 – 1700 грн. При цьому строк експлуатації об'єктів розтягується на десятиріччя.

Рекомендації щодо вдосконалення обліку амортизації на підприємстві сприятимуть ефективній організації, спрощенню й уніфікації облікового процесу, суттєвому скороченню трудовитрат та формуванню єдиної інформаційної бази для контролю й управління процесом нарахування та використання амортизації. Для практичного їх застосування було розроблено спеціальну таблицю – відомість нарахування і використання сум накопиченої амортизації за рік. Запропонована відомість допоможе керівництву та фінансовій службі підприємства відобразити дані й проаналізувати розміри нарахуваної амортизації, контролювати напрями

використання накопиченої амортизації, заповнювати розділ XIII Приміток до річної фінансової звітності “Використання амортизаційних нарахувань”, що містить повний аналіз використаної амортизації і забезпечує прозорість та своєчасність тлумачення фінансової звітності.

Проведене дослідження і критичний аналіз існуючих методів нарахування амортизації виявили їх складність у практичному застосуванні, визначили необхідність розробки узагальнюючої методики нарахування амортизації, яка б дала змогу суб’єктам господарювання обрати раціональний метод та організувати ефективний облік основних засобів на підприємстві, прискорити процес уніфікації, спростити механізм використання і сприяла подальшому вдосконаленню системи бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань.

У розділі 3 “Економічний аналіз нарахування та використання амортизації” здійснено економіко-статистичний аналіз стану формування та використання амортизаційних коштів і порівняльну характеристику методів амортизації, визначено вплив розміру нарахуваної амортизації на грошовий потік і прибуток підприємства, розроблено узагальнюючу методику нарахування амортизації.

Аналіз нарахування та використання амортизації, проведений за даними Державного комітету статистики України, показав, що переважна більшість підприємств практично не використовує нарахувану амортизацію на відновлення і розширення виробництва, тому щороку зростає розрив між реальним зносом і фінансовими можливостями відновлення основних засобів, що призводить до погіршення фінансового становища підприємств. Фактична норма амортизації у 2001-2002 рр. становила 4,0, у 2003 р. – 3,8%, тобто накопичення амортизації на підприємствах відбувалось уповільненими темпами. В зв’язку з цим керівництву підприємств доцільно комплексно оцінювати вплив обраного методу на розмір амортизації та, як наслідок, на грошовий потік і прибуток підприємства.

Аналіз впливу обраних методів на суму амортизації (рис. 3) свідчить, що за час експлуатації основного засобу доцільно застосовувати не один, а кілька методів нарахування амортизації, тобто їх комбінацію.

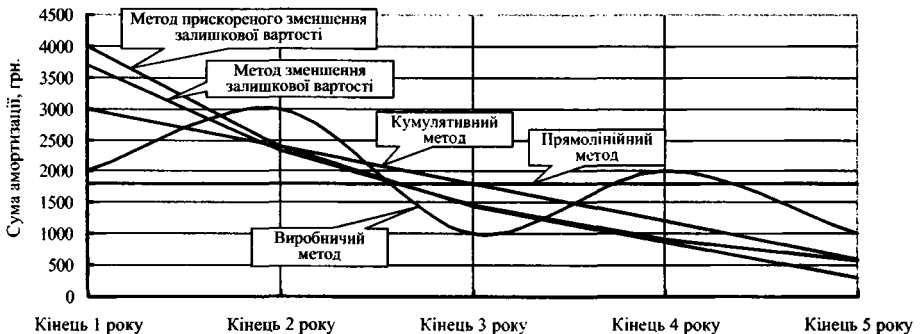


Рис. 3. Порівняльна характеристика методів нарахування економічної амортизації основного засобу групи 2 за строком корисного використання (приклад)

Згідно з рис. 1 підприємства України переважно застосовують методи прямолінійний та зменшення залишкової вартості. Тому в дисертації досліджено вплив комбінації цих методів на прибуток і грошовий потік підприємства (рис. 4).

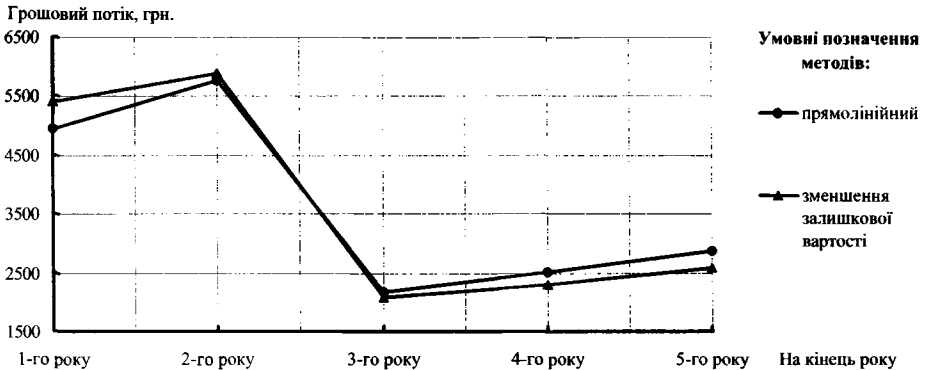


Рис. 4. Ілюстрація впливу методів амортизації (прямолінійного та зменшення залишкової вартості) на грошовий потік після оподаткування

Застосування методу зменшення залишкової вартості на початку експлуатації об'єкта знижує розмір прибутку до оподаткування та збільшує грошовий потік підприємства. Такого самого ефекту досягають застосуванням прямолінійного методу в другій половині строку експлуатації об'єкта.

Аналіз статистичних даних вибіркового обстеження Державного комітету статистики України щодо використання методів амортизації та проведення дослідження впливу пріоритетних у застосуванні методів нарахування амортизації на прибуток і грошовий потік підприємства дали змогу визначити концептуальні підходи до розробки та запропонувати узагальнюючу методику нарахування амортизації економічними та податковими методами.

Узагальнююча методика являє собою сукупність методів нарахування амортизації, які ґрунтуються на відносних формалізованих показниках амортизації у вигляді накопиченої амортизації та залишкової вартості основного засобу в частках його первісної балансової вартості за звітними періодами (рис. 5).

Це спрощує процес розрахунків амортизації завдяки введенню відносних показників та дає можливість для кожного застосованого методу амортизації у межах встановлених підприємством строків експлуатації основних засобів різних груп визначити:

- розміри залишкової вартості та накопиченої амортизації;
- кількість звітних періодів, які потрібні для нарахування першої половини амортизаційної вартості;
- за заданим розміром залишкової вартості або накопиченої амортизації – кількість звітних періодів тощо.

Узагальнюючий показник
амортизації

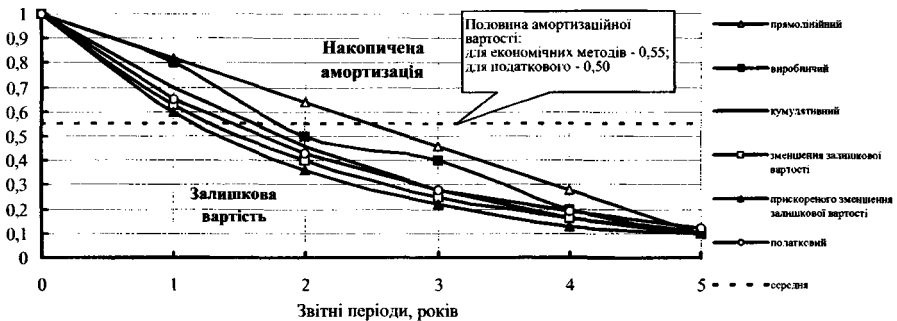


Рис. 5. Сукупність методів нарахування амортизації, які оброблені засобами узагальнюючої методики (приклад)

У табл. 1 наведено запропоновані нами вихідні дані, які використані у розробці узагальнюючої методики.

Таблиця 1

Вихідні дані, які використані у розробці узагальнюючої методики

Показник амортизації		Формалізовані абсолютні показники амортизації	Формалізовані відносні показники амортизації
Первісна балансова вартість		ПБВ	$\overline{\text{ПБВ}} = \frac{\text{ПБВ}}{\text{ПБВ}} = 1$
Залишкова (балансова) вартість		ЗВ	$\overline{\text{ЗВ}} = \frac{\text{ЗВ}}{\text{ПБВ}}$
Ліквідаційна вартість		ЛВ	$\overline{\text{ЛВ}} = \frac{\text{ЛВ}}{\text{ПБВ}}$
Амортизаційні відрахування		АВ	$\overline{\text{АВ}} = \frac{\text{АВ}}{\text{ПБВ}}$
Обсяг виробництва фактичний (за роками)		ОВФ	$\overline{\text{ОВФ}} = \frac{\text{ОВФ}}{\text{ПБВ}}$
Норма амортизації		НА	
Норма амортизації податкова (квартальна)		НП	
Загальна кількість років корисної експлуатації		Т	
Поточний звітний період	поточний рік експлуатації для методів економічної амортизації	і	
	поточний квартал для методу податкової амортизації		

Розрахункові формули для визначення амортизаційних відрахувань, накопиченої амортизації, залишкової вартості основного засобу, поточного звітного періоду для всіх економічних та податкового методів, сукупність яких є сутністю узагальнюючої методики, наведено в табл. 2.

Запропонована узагальнююча методика обчислення амортизації економічними та податковим методами

Методи економічної амортизації		
1. Прямолінійний	2. Виробничий	3. Кумулятивний
$\overline{AB}_i = \frac{1 - \overline{LB}}{T}$	$\overline{AB}_i = \overline{ОВФ}_i (1 - \overline{LB})$	$\overline{AB}_i = \frac{2}{T} \left(1 - \frac{i}{T+1} \right) (1 - \overline{LB})$
$\overline{AB}_{\text{сум}} = i \cdot \overline{AB}_i$	$\overline{AB}_{\text{сум}} = (1 - \overline{LB}) \sum_{k=1}^i \overline{ОВФ}_k$	$\overline{AB}_{\text{сум}} = (1 - \overline{LB}) \sum_{k=1}^i \overline{НА}_k$
$\overline{ЗВ}_i = 1 - \frac{i}{T} (1 - \overline{LB})$	$\overline{ЗВ}_i = 1 - \overline{AB}_{\text{сум}}$	$\overline{ЗВ}_i = \left(1 - \sum_{k=1}^i \overline{НА}_k \right) + \overline{LB} \cdot \sum_{k=1}^i \overline{НА}_k$
$i = T \cdot \overline{AB}_{\text{сум}} / (1 - \overline{LB})$	–	–
4. Метод зменшення залишкової вартості	5. Метод прискореного (подвосного) зменшення залишкової вартості	Метод податкової амортизації
$\overline{AB}_i = \overline{НА} (1 - \overline{НА})^{i-1}$	$\overline{AB}_i = \frac{2}{T} \left(1 - \frac{2}{T} \right)^{i-1}$	$\overline{AB}_i = \overline{НП} (1 - \overline{НП})^{i-1}$
$\overline{AB}_{\text{сум}} = \overline{НА} \cdot \sum_{k=0}^{i-1} (1 - \overline{НА})^k$	$\overline{AB}_{\text{сум}} = \frac{2}{T} \cdot \sum_{k=0}^{i-1} \left(1 - \frac{2}{T} \right)^k$	$\overline{AB}_{\text{сум}} = \overline{НП} \cdot \sum_{k=0}^{i-1} (1 - \overline{НП})^k$
$\overline{ЗВ}_i = (1 - \overline{НА})^i$	$\overline{ЗВ}_i = \left(1 - \frac{2}{T} \right)^i$	$\overline{ЗВ}_i = (1 - \overline{НП})^i$
$i = \frac{\lg(1 - \overline{AB}_{\text{сум}})}{\lg(1 - \overline{НА})}$	$i = \lg(1 - \overline{AB}_{\text{сум}}) / \lg\left(1 - \frac{2}{T}\right)$	$i = \frac{\lg(1 - \overline{AB}_{\text{сум}})}{\lg(1 - \overline{НП})}$

Особливість побудови узагальнюючої методики полягає у формалізації показників амортизації, введенні відносних показників та їх застосуванні для трансформації всіх розглянутих у роботі методів нарахування амортизації, що уможливорює автоматизацію механізму нарахування амортизації всіма методами та обрати оптимальний метод. Ця методика може бути запропонована для застосування на підприємствах усіх форм власності різних галузей України.

У дисертації розроблено технологію застосування узагальнюючої методики з метою автоматизації процедури проведення розрахунків, оптимізації показників амортизації з урахуванням існуючого фінансово-економічного стану підприємства, яка складається з таких етапів:

- створення алгоритму розрахунку і його блок-схеми, введення вхідних даних;
- програмування інструментів методики за алгоритмом;
- проведення розрахунків за всіма методами економічної та податкової амортизації;
- формування комплексного звіту за результатами розрахунків;
- аналіз матеріалів комплексного звіту;
- прийняття господарського управлінського рішення.

Наведені методика і технологія дають змогу швидко у будь-який момент часу приймати обґрунтоване управлінське рішення щодо вибору методу нарахування

амортизації, накопичувати амортизацію, щоб потім ефективно її використовувати за певними напрямками. Вони можуть бути покладені в основу побудови обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації.

Розроблені узагальнююча методика нарахування амортизації, технологія її застосування, алгоритм і його блок-схема, відомість нарахування й використання амортизації складають напрями вдосконалення системи нарахування й використання амортизації (рис. 6).



Рис. 6. Напрями вдосконалення системи нарахування й використання амортизації, розроблені в дисертації

Удосконалення системи нарахування амортизації здійснюється через прийняття господарських управлінських рішень за допомогою узагальнюючої методики стосовно вибору з усієї сукупності оптимального методу її нарахування, а системи її використання – за даними відомості нарахування й використання через прийняття господарських управлінських рішень про розподіл за напрямками використання.

Пропозиції з удосконалення облікового та аналітичного процесу нарахування й використання амортизації забезпечать підприємству оперативне отримання необхідної інформації, сприятимуть прийняттю оптимального управлінського рішення в разі потреби коригування стратегії діяльності підприємства відповідно до фінансово-економічних умов, що постійно змінюються.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення актуального наукового завдання щодо вдосконалення методологічних та практичних засад обліку і аналізу нарахування та використання амортизації. Це дало змогу сформулювати низку висновків теоретичного та науково-практичного характеру згідно з поставленою метою та завданнями дослідження.

1. Термін “амортизація” в Україні є універсальним, оскільки його застосовують як для обліку основних засобів, так і нематеріальних активів. За функціями амортизацію поділяють на економічну та податкову відповідно до економіко-правового середовища.
2. Нарахування амортизації в Україні визначається системою обліку, яка обумовлює переважне право зберігати за державою регулюючу та контролюючу функції щодо норм і методів її нарахування.
3. Здійснено класифікацію методів нарахування економічної амортизації за напрямками пропорційного і прискореного нарахування, а також оцінку всіх чинних методів нарахування амортизації та складено в економіко-математичному вигляді розрахункові формули за кожним методом, які покладені в основу розробки узагальнюючої методики.
4. Запропоновані формули розрахунків амортизації в бухгалтерському обліку за нормами та методом, встановленими податковим законодавством, допоможуть підприємствам спростити процес її обчислення та оперативного отримати необхідну економічну інформацію для прийняття управлінських рішень.
5. Розроблені рекомендації щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві у вигляді річної відомості нарахування та використання сум накопиченої амортизації сприятимуть ефективній організації, спрощенню й уніфікації облікового процесу, суттєвому скороченню трудових витрат та формуванню єдиної інформаційної бази для контролю й управління процесом амортизації.
6. Аналіз статистичних даних про використання підприємствами України методів економічної та податкової амортизації визначив загальну тенденцію переважного застосування методів економічної амортизації, зокрема прямолінійного та зменшення залишкової вартості. На основі отриманих даних було здійснено фінансово-економічний аналіз діяльності українських підприємств, який дав змогу простежити вплив використання цих методів на прибуток і грошовий потік.
7. Проведене дослідження методів нарахування амортизації, а також вплив їх результатів на прибуток та грошовий потік підприємств допомогли визначити концептуальні підходи та розробити узагальнюючу методику нарахування амортизації економічними та податковими методами.
8. Узагальнююча методика побудована шляхом формалізації показників амортизації, введенні відносних та трансформації абсолютних показників усіх чинних методів нарахування економічної та податкової амортизації у відносні. Її реалізація здійснюється за спеціально розробленим алгоритмом.
9. Розроблено технологію застосування узагальнюючої методики з метою автоматизації процедури проведення розрахунків, оптимізації показників амортизації та оперативного прийняття обґрунтованих господарських управлінських рішень щодо руху грошових потоків, прогнозів і програм економічного та соціального розвитку підприємства.
10. Узагальнююча методика, технологія та алгоритм її застосування, а також відомість нарахування й використання амортизації можуть бути складовими обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації. Це дасть

змогу автоматизувати процес нарахування амортизації на підприємствах України, оперативно обрати раціональний метод та ефективно використовувати нараховану амортизацію на відновлення основних засобів.

ПЕРЕЛІК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Городянська Л.В. Прискорена амортизація – резерв збільшення основного капіталу підприємств у сучасних умовах // Економіка та підприємництво. Зб. наукових праць молодих учених та аспірантів. Вип. 11; Відп. ред. С.І. Дем'яненко. – К.: КНЕУ. – 2003. – С. 230 – 236. – 0,3 д.а.
2. Городянська Л.В. Удосконалення методик обліку амортизації основних засобів – складова процесу входження України у міжнародне співтовариство // Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наукових праць; Наук. ред. І.К. Бондар. – К., 2003. – Вип. 12 (31) – С. 87 – 93. – 0,7 д.а.
3. Городянська Л. Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 2. – С. 12 – 18. – 0,8 д.а.
4. Городянська Л. Організація первинного обліку основних засобів на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 26 – 35. – 0,7 д.а.
5. Городянська Л.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 57 – 68. – 0,7 д.а.
6. Городянська Л.В. Узагальнююча методика обчислення амортизації економічними і податковим методами: Зб. наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 10. – Черкаси: ЧДТУ. – 2004. – С. 82 – 90. – 0,6 д.а.
7. Городянська Л.В. Удосконалення процесу обліку і аналізу амортизації основних засобів за допомогою узагальнюючої методики з використанням програми Excel. // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: Зб. наукових праць. Економіка. – Рівне: НУВГП. – 2004. – Ч. 2. – Вип. 4 (28). – С. 33 – 43. – 0,64 д.а.
8. Городянська Л.В. Статистико-економічний аналіз амортизації: нарахування економічними і податковим методами та напрямки використання підприємствами України // Наук. вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. – 2004. – № 5. – С. 118 – 128. – 0,7 д.а.
9. Городянська Л.В. Організаційні аспекти побудови обліково-аналітичної системи управління нарахуванням та використанням амортизації // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні: науковий збірник / За ред. В.Є.Швеця. – Львів: Інтереко, 2005. – С. 605 – 611. (Формування ринкової економіки в Україні. – Спецвипуск 15 (частина 2)). – 0,36 д.а.

В інших виданнях:

10. Городянська Л.В. Раціональний вибір підприємством методу амортизації // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету.

- Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – Ч. 1. – Вип. 4. – С. 141 – 147. – 0,35 д.а.
- 11.Городянська Л.В. Економічний зміст термінів “знос”, “амортизація” та концепції їх нарахування // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (24 – 26 березня 2004 р.). – Черкаси: ЧДТУ. – 2004. – С. 19 – 22. – 0,18 д.а.
 - 12.Городянська Л.В. Критерії оцінки існуючих методик обліку амортизації в Україні та у міжнародному фінансовому світі // IV Всеукраїнська науково-практична конференція “Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України”. – Т. 2. – Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2003. – С. 20 – 22. – 0,15 д.а.
 - 13.Городянська Л.В. Концепція нарахування та використання амортизації в Україні // Тези міжнародної науково-практичної конференції “Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні” (25 – 26 березня 2005р.). – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка. – 2005. – С. 126 – 127. – 0,12 д.а.

АНОТАЦІЯ

Городянська Л. В. Облік і аналіз нарахування та використання амортизації. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київський національний економічний університет, Київ, 2005.

Дисертацію присвячено подальшому розвитку науково-методологічних і практичних засад обліку й аналізу нарахування та використання амортизації. У роботі досліджено економічний зміст і концепції нарахування амортизації, висвітлено її основні узагальнюючі функції, здійснено оцінку чинних методик обліку амортизації в Україні, уточнено визначення терміна “амортизація” після переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку.

На основі докладного аналізу методів нарахування амортизації запропоновано їх класифікацію як методів пропорційного та прискореного нарахування, проведено їх обробку і подано в економіко-математичному вигляді. Наведено результати обчислень амортизації основних засобів різних груп за даними підприємств житлово-комунального господарства, а також здійснено їх порівняльну оцінку в графічному вигляді. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві у вигляді річної відомості нарахування та використання сум накопиченої амортизації.

На основі проведеного статистико-економічного аналізу стану формування й використання амортизаційних коштів в Україні, анкетування автором 120 підприємств України щодо застосування методів амортизації та їх порівняльної характеристики запропоновано концептуальні підходи й розроблено узагальнюючу методику нарахування амортизації, технологію її застосування та алгоритм реалізації. Сутність методики полягає в тому, що сукупність методів нарахування амортизації подано у відносних формалізованих показниках. Визначено напрями вдосконалення облікового та аналітичного процесу нарахування й використання амортизації.

Ключові слова: амортизація, знос, методи нарахування, узагальнююча

методика, використання амортизації, обліково-аналітична система, напрями вдосконалення, управлінські рішення.

АННОТАЦІЯ

Городянская Л. В. Учет и анализ начисления и использования амортизации. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Киевский национальный экономический университет, Киев, 2005.

Диссертация посвящена дальнейшему развитию научно-методологических и практических основ учета и анализа начисления и использования амортизации. Для исследования экономической сущности амортизации и концепций её начисления были оценены взгляды разных авторов и рассмотрена роль данных категорий в современных экономических условиях как в нашей стране, так и за рубежом. Было выяснено, что амортизация как составляющая финансовых ресурсов предприятия выполняет две основные обобщающие функции: налоговую (фискальную), которая заключается в выведении из-под налогообложения затрат на приобретение основных средств, и экономическую, заключающуюся в преобразовании необоротных активов в оборотные вследствие начисления амортизации. На основе данных Госкомстата Украины, исследований ряда ученых-экономистов, а также исследований автора, проведенных путем анкетирования 120 предприятий Украины, была выявлена необходимость проведения финансово-экономического анализа деятельности украинских предприятий и исследования влияния методов начисления амортизации на прибыль и денежный поток предприятия.

Детальный анализ методов начисления амортизации позволил выделить определенные показатели, которые устанавливаются приказом об учетной политике предприятия. В работе предложена классификация методов амортизации по двум направлениям: в виде методов пропорционального и ускоренного начисления. Осуществлена оценка всех действующих методов амортизации, обработка и представление их в экономико-математическом виде. Предложены формулы, которые позволяют производить расчеты показателей амортизации в бухгалтерском учете по нормам и методу, установленным налоговым законодательством, что даст возможность предприятиям упростить процесс расчетов и получить необходимую экономическую информацию для принятия управленческих решений. Выполнены расчеты по всем применяемым в Украине методам амортизации основных средств (по четырем группам согласно налоговому регламенту) в соответствии с данными предприятия жилищно-коммунального хозяйства и выполнена сравнительная оценка этих расчетов в графическом виде. В результате исследования установлено, что после окончания срока использования объекта основных средств независимо от отнесения его к той или иной группе накопленная налоговая амортизация составляет почти 90%.

Разработаны рекомендации по усовершенствованию организации бухгалтерского учета на предприятии, представленные в виде годовой ведомости автоматизированного начисления и использования сумм накопленной амортизации. Ведомость позволяет отражать данные, анализировать размеры начисленной

амортизации, контролировать пути использования накопленной амортизации, а также упростить процесс заполнения раздела XIII Приложения к годовой финансовой отчетности “Использование амортизационных отчислений”.

На основе проведенного статистико-экономического анализа начисления и использования сумм амортизации предприятиями Украины было выяснено, что большинство предприятий практически не используют начисленную амортизацию на обновление и расширение производства, что ведёт к ухудшению их финансового состояния.

Сравнительная характеристика методов начисления амортизации, анализ влияния начисленной амортизации на прибыль и денежный поток предприятия показали, что оптимальным является комбинированный подход к использованию методов амортизации.

Углубленный анализ амортизационной политики предприятий, данных Госкомстата Украины и результатов анкетирования автором 120 украинских предприятий относительно использования ими методов амортизации позволили определить концептуальные подходы и разработать обобщающую методику начисления амортизации экономическими и налоговыми методами. Особенность построения этой методики состоит в формализации показателей амортизации, введении относительных показателей и их использовании для трансформации всех применяемых в Украине методов амортизации. Предложенная обобщающая методика упрощает процесс расчетов амортизации и помогает выбрать оптимальный метод. Методика может быть применена на предприятиях любой формы собственности.

Разработана технология использования данной методики с целью автоматизации процессов проведения расчетов. Предложены организационные и методологические основы построения учетно-аналитической системы начисления и использования амортизации. Сформулирована в обобщенном виде организационно-экономическая сущность задачи “Автоматизированная обработка информации учетно-аналитической системы начисления и использования амортизации”, приведено описание входной и выходной информации, составлены алгоритм решения задачи и его блок-схема.

Обобщающая методика, технология и алгоритм её использования, а также ведомость начисления и использования амортизации могут быть составляющими учетно-аналитической системы начисления и использования амортизации. Это позволит автоматизировать процесс начисления амортизации на предприятиях Украины, оперативно выбрать рациональный метод и эффективно использовать начисленную амортизацию на обновление основных средств.

В работе определены направления дальнейшего усовершенствования системы начисления и использования амортизации, а практические рекомендации дадут возможность предприятиям оперативно получать необходимую информацию для принятия обоснованных управленческих решений.

Ключевые слова: амортизация, износ, методы начисления, обобщающая методика, использование амортизации, учетно-аналитическая система, направления усовершенствования, управленческое решение.

ANNOTATION

Gorodyanska L.V. Accounting and analysis of depreciation costs determination and its use.– *Manuscript.*

The dissertation on winning of scientific Candidate degree of Economic Sciences with speciality 08.06.04 – Accounting, analyses and audit. – Kyiv National Economic University, Kyiv, 2005.

The said dissertation is devoted to the further development of scientific and methodological and practical bases of accounting and analysis of depreciation cost determination and its use. In this scientific work economical content and conceptions of depreciation cost determination are researched, its main summarizing functions are analyzed, the critical estimation of existing methodics of depreciation cost determination in Ukraine is made, the definition of the term “depreciation” is given after transfer to national standards of economy.

Basing on detailed analysis of depreciation cost determination's methods it is proposed to arrange their classification as methods of proportional and accelerated depreciation cost determination. They have been analyzed represented in the form of economic-mathematical models. The results of depreciation cost determination of main production means of various groups, according to statistic, of habitation community enterprise. The recommendations regarding the improvent of the organization and management of the accountancy in an enterprise in the form of a specially developed annual report of accumulated depreciation and its use.

On the basis of executed statistic and economical analysis of situation and conditions of the forming of accrued depreciation and its use in Ukraine, questionairing by the author 120 enterprises of Ukraine regarding using of depreciation's methods and their comparison, the author have suggested conceptual approaches and the summarizing methodic of depreciation's methods by relative formalized data. The main ways of improvements of registration and analytical process of determinating and using amortization costs.

Key words: amortization, depreciation, methods of depreciation, summarizing methodic, using of depreciation's cost, account-analytic system, improve directios, administrative decision.