

УДК 330.142.211.4: 656.2

Н.В. ЧЕБАНОВА, професор, к.е.н., зав. кафедрою облік і аудит
Українська державна академія залізничного транспорту м. Харків

ДЖЕРЕЛО ПОКРИТТЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОЇ ГАЛУЗІ

У статті запропонований підхід до подання амортизації при визначені фінансового результату підприємств залізничної галузі. Ключові слова: амортизація, основні засоби, знос.

Propose approach to amortization for identification financial upshot enterprises railway grow. Key words: amortization, fixed, assets wear.

Вступ. Відштовхуючись від того, що активи - це сукупність належних підприємству і управляємим їм матеріальних і нематеріальних ресурсів, утворених за допомогою інвестування капіталу, що приводять до одержання економічних вигод і відображаються в грошовій формі в балансі підприємства, можна визнати що саме в сукупності їх сила. Не можна говорити про внесок в актив, або про управління активом. Один актив не предмет для розгляду – управляють сукупністю – портфелем активів. В портфелі активів на підприємствах залізничного транспорту до 90% складають основні фонди.

Постановка задачі. Основними питаннями у сфері управління основними засобами як складовими портфеля активів є:

- визнання основних засобів як активу;
- управління їх балансовою вартістю;
- управління амортизаційними відрахуваннями;
- управління збитками від знецінення і доходами від відновлення корисності таких активів.

Найважливіший аспект роботи будь-якого керівника — ухвалення управлінських рішень, а тому найважливішим завданням є їх підтримка. В даному випадку під підтримкою слід розуміти систему збалансованих показників, якою є індикатори[6]. При виборі індикаторів управлінського впливу на основні засоби, доцільно зупинитися більш детально на амортизаційних відрахуваннях. Амортизація розглядається у різних

аспектах у роботах таких вчених як Томпсон,Стрикленд[6], Райан[3], Гридчина[4], Борисенко[7], Шершньова [8] та інших. Необхідно відзначити, що в роботах сучасних українських вчених досліджень за даним напрямком у залізничній галузі не існує. Питання які аналізуються у статті розглядаються вперше.

Метою статті є розробка нового підходу до подання амортизації при визначені фінансового результату підприємств залізничної галузі.

Методологія дослідження. Теоретичну і методологічну основу досліджень склали наукові праці і методичні розробки провідних вітчизняних і зарубіжних фахівців, а також законодавчі і нормативні акти України, що регламентують виробничо-фінансову діяльність підприємств. Крім того, у процесі досліджень були використані загальнонаукові та спеціальні методи, а саме системного аналізу економічних явищ і синтезу результатів.

Результати дослідження. Зрозуміло, що терміни «знос» і «амортизація» - не синоніми. Одночасне вживання їх, вносить певну невизначеність.

На виконання ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» було введено в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності[1].

Підприємство самостійно обирає метод амортизації на основі очікуваної форми споживання економічних вигод, втілених в цьому активі. Якщо цю форму достовірно визначити неможливо, для нарахування амортизації застосовують прямолінійний метод.

В українській нормативній літературі дано таке визначення зносу та амортизації. «Знос основних засобів – сума амортизації об’єкта основних засобів з початку його корисного використання. Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації)». [2]

При встановленні норми амортизації, яка залежить від терміну корисного використання активу, його вартості та методу амортизації слід виходити з економічно доцільних середніх термінів функціонування основних засобів, необхідності забезпечення повного відшкодування їх

вартості, враховувати чинники їх техніко-економічного старіння тощо. Що саме слід розуміти під «чинниками техніко-економічного старіння». Під час використання основних засобів відбувається їх поступовий знос. Тому за інших однакових умов знос тим більший, чим інтенсивніше та довше основні засоби експлуатуються. Через це до складу витрат традиційно вносяться суми, що відшкодовують значну частину вартості використовуваних основних засобів згідно зі ступенем їх зносу за звітний період. Індикатор «знос» доцільно визначати саме як явище втрати об'єктом своїх корисних якостей. Відомо, що знос поділяють на фізичний і моральний.

На сучасному етапі економічного розвитку, як в світовій практиці, так вже і в Україні, передумовою для заміни об'єкту основних засобів все частіше стає не індикатор фізичного виснаження, а саме індикатор морального зносу. В світі такого підходу, строк корисного використання також визначається не фізичними (технологічними) можливостями основних засобів, а їх здатністю генерувати надходження «економічних вигод на підприємства». Ініціатива у визначенні строку використання вже не належить технологам і інженерам. Менеджер визначає строк експлуатації відповідно до терміну, за який основний засіб забезпечить підприємству надходження доходів - «економічних вигод». Використання для будь-якого основного засобу прямолінійного методу нарахування амортизації зумовлено тим, що частина процесів фізичного зносу -«руйнування» приховані від людського ока, а моральний знос відбувається дуже повільно та невизначено (прикладом такої ситуації можна обрати будівлі і споруди).

Отже знос це визнаний в економічному сенсі процес «руйнування» основних засобів в часі і просторі. Цей процес визнається спостерігачами, але для відображенні в обліку та подання інформації у звітності потрібні вартісні оцінки цього процесу[3].

І саме для вартісного оцінювання індикаторів морального та фізичного зносу використовуються методи нарахування амортизації.

Вибір метода амортизації диктується уявою особи, що приймає рішення, про режим втрати основними засобами фізичних та моральних якостей. Традиційно індикатор «амортизаційні відрахування за період» впливає на суму витрат в окремому періоді. Але у разі використання активів

для виробництва інших активів, їх амортизаційні відрахування складають частину вартості іншого активу і включаються у вартість останнього. Аналогічним чином амортизація об'єктів, використовуваних для дослідно-конструкторської роботи, може включатися у вартість нематеріального активу.

Отже вартісне вираження частини основних засобів, що зношуються, щомісяця вноситься до витрат діяльності у вигляді амортизаційних відрахувань. Проте, при визначенні терміну корисної служби до уваги повинні прийматися чинники такі як технологічні зміни, нормальне погіршення якостей, дійсне фізичне використання, юридичні і інші обмеження на здатність використовувати актив. Метод нарахування зносу визначається як функція часу (наприклад, технологічних змін або нормального погіршення якостей) або як функція дійсного фізичного використання.

За одним з найважливіших основних бухгалтерських принципів, принципом відповідності, собівартість основних засобів розподіляється на періоди, протягом яких підприємство одержує вигоди від їх використання, за допомогою нарахування зносу. Який би метод нарахування зносу не був вибраний, він повинен привести до систематичного і раціонального розподілу собівартості активу (за вирахуванням його ліквідаційної вартості) протягом всього терміну корисної служби активу. Зазвичай розкриття змісту такого розподілу зводиться до питання «Як розподілити? За якою математичною моделлю?». Питання: «Куди розподілити?» - розглядається як вже вивчене і визначене – «зрозуміло, у витрати».

Методика формування витрат і визначення собівартості одиниці продукції робіт або послуг вимагає, щоб у собівартості продукту був присутній такий елемент як амортизаційні нарахування.

Оскільки облік нарахування зносу має на увазі стратегію розподілу витрат, він не обов'язково повинен відображати зміни цінності активу, що амортизується. Таким чином, за винятком землі, термін корисної служби якої нескінченний, всі матеріальні основні засоби повинні піддаватися нарахуванню зносу, навіть якщо (як це іноді трапляється, особливо в періоди загальної інфляції) їх номінальна або реальна ціна підвищується.

Складні активи, такі як будівлі, що складаються з декількох елементів,

можуть мати різні терміни корисної служби і тому повинні враховуватися на різних рахунках і терміни нарахування зносу на кожний з елементів повинні визначатися окремо.

Залишкова вартість і термін корисної служби основного засобу можуть переглядатися, принаймні, в кінці кожного фінансового року і при цьому будь-які зміни враховуватимуться як зміна в обліковій оцінці.

Вибір методів нарахування амортизації і визначення термінів корисної служби активів відносяться до припущень. Тому фінансова звітність повинна розкривати вибрані методи нарахування амортизації і прийняті терміни корисної служби активів або норми амортизації для розуміння підстав для таких припущень. Але погоджуючись з усім сказаним вище не слід забувати, що за економічною природою і призначенням амортизація є елементом, який на відміну від витрат на матеріали, оплату праці та інші витрати, не вибуває з підприємства у вигляді відтоку вигод. Інакше кажучи амортизація нікому не оплачується і лишається власнику основних засобів. Тобто амортизація являє собою умовно «дохід» (джерело коштів) для відтворення, придбання нових об'єктів основних засобів та заміни тих, що вибули.

Таке здавалося б послідовне міркування приводить до зіткнення двох протиріч:

- з однієї сторони, амортизація - це елемент собівартості продукту й повинна включатися у витрати, зменшуючи прибуток поточного періоду;
- з іншої сторони, амортизація - це доход (джерело засобів) для відтворення довгострокового активу.

Інтрига полягає в тім, для яких цілей ми розглядаємо амортизацію.

У найближчій перспективі - амортизація це частина вартості активу, що розподілена на зменшення фінансового результату поточного періоду, щоб уточнити яку частину зароблених доходів необхідно „пожертвувати”, щоб покрити витрати.

$$\text{Дохід (Д)} - \text{Витрати (В)} = \text{Прибуток (П)} \quad (1)$$

У довгостроковій перспективі амортизація це джерело створення довгострокових активів. Вона як - би виймається з витрат, відкладається на потім і використовується в майбутньому.

Формула може бути такою:

$$Д - В^* - А = П \quad (2)$$

із чого

$$Д - В^* = П + А \quad (3)$$

де $В^*$ - витрати без амортизації.

У цей час механізм обліку амортизації передбачає розосередити її по витратах операційної діяльності, присліджуючи ціль - вірогідно оцінити в які витрати обходиться вартість кожної ланки структури підприємства, а саме:

- собівартість виробничої та реалізованої продукції, із включеної в неї амортизацією виробничого устаткування показує, що витратило підприємство на створення продукту;

- адміністративні витрати, із включеної в них амортизацією адміністративного устаткування, показують у які суми обійшовся підприємству управлінський апарат і т.п..

Таке докладне угруповання й систематизація безумовно забезпечує вірогідність оцінки витрат для зіставлення з доходами. Але, прагнучи до вірогідності в одному, упускаємо інше. Розосередивши амортизацію по різних видах діяльності й господарських процесів (постачанні, виробництво, збут, керування) підприємство позбавлено можливості сконцентрувати увагу на загальній сумі амортизації, що в окремому році поповнює "джерело засобів для відновлення активів".

У термінах стратегічного керування активами прагнення до точності оцінки поточних витрат, уступає значимості показника "джерело засобів для відновлень активів".

Запропонований підхід до подання амортизації у фінансовому результаті впливає з формули (3). Розширимо її:

$$Д - В^*с - В^*а - В^*сб - В^*п - А = П_о \quad (4)$$

де $А$ – амортизація

$П_о$ – операційний прибуток

$В^*с$ - собівартість виробництва й реалізованої продукції

$В^*а$ - витрати адміністративні без амортизації

$В^*сб$ - витрати на збут без амортизації

$В^*п$ - витрати інші без амортизації

Таким чином, не порушується вимога розподілу вартості довгострокових активів між періодами строку їхнього корисного використання. При цьому

забезпечується чітке подання такого індикатора, як "амортизаційні нарахування джерела засобів для відновлення активів".

Потрібно визнати доцільним уточнення методики формування прибутку, зокрема прибутки від операційної діяльності.

Передбачається включати амортизацію у формування операційного прибутку не окремими частинами через кілька статей операційних витрат, а загальною сумою витрат по амортизації, після оцінки всіх інших елементів витрат. Тоді для демонстрації нагромадження джерел фінансування формула (4) прийме вигляд:

$$Д - В*с - В*а - В*сб - В*п = П+А \quad (5)$$

П+А - джерело фінансування стратегічних управлінських рішень

Висновки. Таким чином, на етапі життєвого циклу використання основних засобів важливе значення має індикатор «амортизаційні нарахування джерела засобів для відновлення активів». Від правильного, достовірного, справедливого оцінювання даного індикатора залежить якість управлінського впливу на актив, а також доходи і витрати, які він генерує на всьому протязі свого життєвого циклу. Тому пропонується включати амортизацію у формування операційного прибутку не окремими частинами через кілька статей операційних витрат, а загальною сумою витрат по амортизації, після оцінки всіх інших елементів витрат.

Список літератури: 1 Закон України “ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.99 р. № 996 – XIV із змінами згідно Законом № 1829-III від 22.06.2000 р.ВВР, 2000, № 46, ст.391. 2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92, із змінами згідно приказів Міністерства фінансів України № 304 від 30.11.2000р. № 989 від 25.11.2002 р. № 731 від 22.11.2004 р. 3. *Райан Б.* Стратегический учет для руководителя, пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1998. – 616с. 4. *Гриджина М.В.* Корпоративні фінанси (зарубіжний досвід і вітчизняна практика): Навч. посібн.- 2-вид. – К.: МАУП. 2002. – 232с. 5. Контролинг как инструмент управления предприятием. *Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др.; под ред. Н.Г. Данилочкиной.* – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1998. – 279с. 6.*Томпсон А., Стрикленд А.* Стратегический менеджмент. Концепции и ситуации для анализа. – 12 изд.: Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2002. - 928с. 7. *Борисенко З.Н.* Амортизационная политика. К.: Наукова думка. – 1993. - 135с. 8. *Шериньова З.Є.* Стратегічне управління: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 699с.

Надійшла до редакції 24.11.2008 р.