

**Б.І. Холод,**  
*доктор економічних наук, м. Дніпропетровськ*  
**В.А. Грекова,**  
*аспірант, м. Дніпропетровськ*

## АМОРТИЗАЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ МЕТАЛУРГІЙНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ДЖЕРЕЛО ВЛАСНИХ КОШТІВ ПІДПРИЄМСТВ

Україна успадкувала амортизаційну політику колишнього СРСР, і перший самостійний крок у цій сфері відбувся лише через два роки після здобуття незалежності. Таким кроком, як своєрідною реакцією на «галопуючу» в країні інфляцію, стало прийняття Кабінетом Міністрів України постанови від 03.08.93, №596, що передбачала проведення щорічної індексації балансової вартості основних фондів і щоквартальної індексації суми амортизаційних відрахувань [7].

Нормативно-методичною основою для нарахування амортизаційних відрахувань стало введення у дію з 01.07.2000 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства України від 27.04.2000, №92 і зареєстрованого в Міністерстві України 18.05.2000, №288/4509 (із змінами).

З появою такої ліберальної бухгалтерської амортизації, виникла можливість у підприємств удосконалювати амортизаційну політику.

Метою даної статті є аналіз методів нарахування амортизації об'єктів основних засобів та порівняльна характеристика методів нарахування амортизації основних засобів за строком корисного використання, аналіз проблем сучасної амортизаційної політики підприємства і надання пропозицій щодо їх вирішення. Виявити та запропонувати конкретні заходи покращення обґрунтованості управлінських рішень на металургійних підприємствах.

Галузь чорної металургії відіграє надзвичайно важливу роль в економіці України. На її частку відводиться більш чверті усього промислового виробництва країни. У цьому секторі діє ряд найбільш прибуткових заводів України. Виручка від експорту чорних металів і виробів з них є одним з головних джерел надходження твердої валюти в країну.

Проте металургійний комплекс на Україні має невисоку ефективність, оскільки в нашій країні праце-, енерго- і матеріаловитрати на виробництво 1 тони сталі на 15—30% вище, ніж в США і Японії та країнах ЄС. Зношеність основних фондів галузі на 01.01.2006 складає в середньому за даними ПХО «Металургпром» 72%

За даними ПХО «Металургпром» в 2004—2005

роках обсяг капітальних інвестицій виконаний лише за рахунок власних коштів підприємств, якими є:

— амортизаційні відрахування, що включаються в собівартість і у вартість продукції (послуг), що реалізовується, забезпечує фактично виконаний обсяг інвестицій у 2004 році на 39,6%, зокрема на комбінатах: «Запоріжсталь» 24,8%, ім. Ілліча 27,8%; на заводах: СП «Метален» 7%, Єнакіївському 29,5%, а також на Стахановському заводі феросплавів — 29,1%. Питома вага амортизації в операційних витратах знижується і складає 2% в 2004 р. при 3,1% в 2003 році. Натомість, по металургійним підприємствам у 2005 році частка капітальних інвестицій виконаних за рахунок амортизаційних відрахувань знизилась і склала приблизно 30%. А питома вага амортизації у 2005 році в операційних витратах складає 2,2% при 2% у 2004 році. При цьому звертає увагу, що амортизація, нарахована в податковому обліку, перевищила амортизацію, включену у вартість продукції (послуг), на 189,2 млн грн. (15,5%) у 2004 році та 160,8 млн грн. (10,5%) у 2005 році.

Капітальні інвестиції у 2004 році були нижче нарахованої амортизації з різних причин на металургійних комбінатах: ім. Дзержинського на 28,3 млн грн. (41,2%). Макіївському на 22,8 млн грн. (95%); на заводах: «Дніпроспецсталь» — 19,4 млн грн. (45,2%), КМЗ ім. Куйбишева — 2,9 млн грн. (68,4%).

— прибуток, що залишається в розпорядженні підприємств після сплати податків, який характеризується в середньому по металургійних підприємствах у 2004 році — 60,4% при 52,2% у 2003 році й по феросплавних відповідно 59,7% і 53,6%. По окремих підприємствах цей показник значно вище і склав 2004 році на металургійних комбінатах: ім. Ілліча 72,2% при 60,3% у 2003 році, «Запоріжсталь» — 75,2% і 53,2%; на металургійних заводах: «Метален» — 93% і 70,3%, Донецьком металопрокатному — 69,5% і 78%.

Низький рівень забезпеченості фінансування за рахунок амортизаційних відрахувань пояснюється високим рівнем зносу основних засобів. При цьому, по деяким об'єктам амортизація взагалі не нараховується у зв'язку з досягненням 100% зносу. У той час

вартість об'єктів, що знов вводяться, значно вища за ти, які експлуатуються 15—30 і більше років.

Водночас вважається за досвідом розвинених країн, що необхідний процес оновлення основних засобів забезпечується тоді, коли частка власних інвестиційних ресурсів підприємств припадає на амортизаційні відрахування в межах 60—70%. На такому рівні цей показник був у 80-х роках у СРСР і в Україні.

Взагалі, фінансування капітальних інвестицій лише за рахунок власних коштів, яке відбувається в Україні, у корені відмінно від джерел фінансування капітальних інвестицій у розвинутих країнах, де джерелами фінансування, окрім власних коштів підприємства, є різноманітні кредитні ресурси й інвестиційні фонди, іноземні інвестиції, фінансування за рахунок Держбюджету, місцевих бюджетів.

Отже, нині збільшується значення прибутку, амортизаційних відрахувань та позичкових коштів у формуванні фінансових ресурсів підприємств. Усе це змушує підприємства виявляти ініціативу та винахідливість. Рациональне застосування амортизаційної політики на підприємстві є важливою ланкою його фінансового управління й дає можливість керівництву підприємства розширити виробництво чи створити новий напрям бізнесу.

За свідченням М. Четфілда (М. Chatfield), найперше визначення амортизації й приклад, пов'язаний з нею, належить давньоримському архітектору Вітрувію (Vitruvius), який визначив амортизацію як «ціну минулого року». Зокрема, оцінюючи кам'яний будинок, він запропонував зменшувати його вартість щорічно на одну вісімдесяту частину його первісної вартості [7].

У середині XIX ст. значний розвиток отримав залізничний транспорт. Формується другий підхід до трактування амортизації — як операції, що дозволяє зберігати основний капітал на постійному рівні. Залізничні компанії намагалися по-різному вирішити проблему обліку зносу й відновлення основних засобів: компанія «Залізниця Ліверпуль — Манчестер» відносила вартість двигунів, придбаних для заміни, на поточні витрати; «Гренд Джанкшн» (Grand Junction) застосовувала метод щорічної переоцінки Інвентарю; «Залізниця Лондон-Бірінгем» формувала спеціальний амортизаційний фонд шляхом щорічних відрахувань визначеного відсотка від суми загальних витрат. Незважаючи на різні підходи, мета була одна — зменшити прибуток для підтримки постійного рівня основного капіталу [7].

У 1884 р. Юїнг Матесон (Ewing Matheson) видав у Лондоні книгу «Амортизація фабрик» (The Depreciation of Factories), де критикував методику розрахунку амортизації шляхом періодичних переоці-

нок майна й запропонував робити періодичні відрахування за заздалегідь розробленими нормами амортизації, а також створювати амортизаційний фонд, що отримав назву «Знос і резерв». Він зауважував, що ціна майна визначається не лише його фізичним станом, а й іншими факторами. Отже, підприємство повинне було заздалегідь створювати фонд, достатній для заміни устаткування у випадку появи нових прогресивних машин. Це було провісником ідей прискореної амортизації [7].

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7), амортизація — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання [1].

Отже, за П(С)БО 7:

а) нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом;

б) при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

— очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

— фізичний та моральний знос, що передбачається;

— правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори;

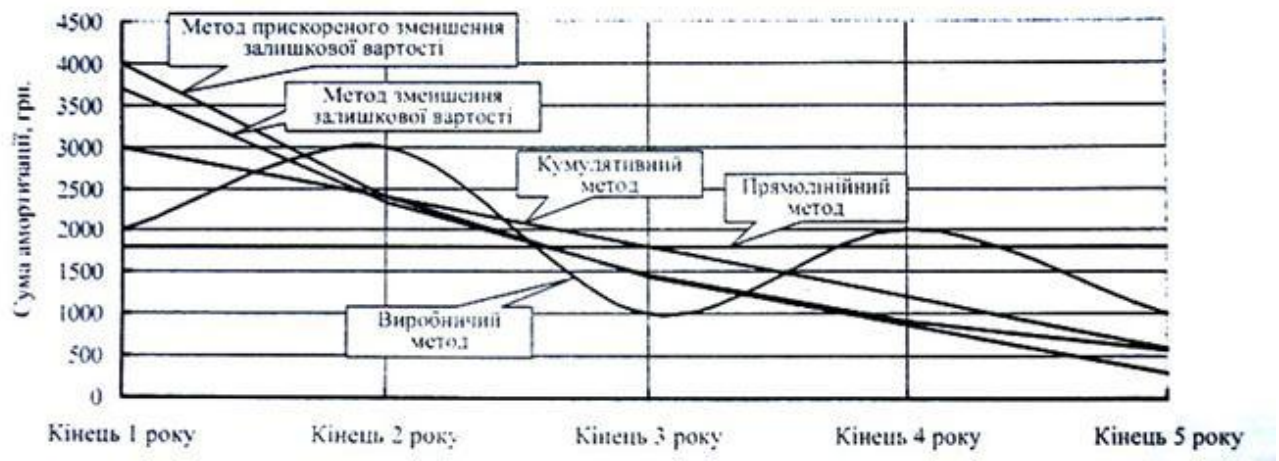
в) строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання;

г) метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, тобто використовувати вибірково будь-який із шести методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійного списання, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого та норми нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством (характеристика яких наведена в п. 26 П(С)БО 7). При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватися різні методи амортизації;

г) метод об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Це значить, що підприємство може змінювати метод нарахування амортизації протягом усього періоду експлуатації об'єкта.

Ураховуючи наведені вище норми за П(С)БО 7, фахівці — О. Кузьмін, С. Князь, Н. Тувакова — вважають ліберальною саме бухгалтерську амортизацію, оскільки лише вона дає можливість удосконалювати амортизаційну політику підприємств [7].

Отже, законодавством передбачається проведен-



**Рис. 1. Порівняльна характеристика методів нарахування економічної амортизації основного засобу за строком корисного використання**

ня амортизації за прискореною або неприскореною системою.

Прискорена амортизація — це така система її нарахування й порядок переоцінки основних засобів, за яких упродовж перших років або всього амортизаційного періоду, що не перевищує економічно раціонального терміну служби, забезпечується випереджаюче зростання суми амортизаційних відрахувань порівняно з реальними темпами втрати основними засобами споживчих властивостей і вартості.

Неприскорена амортизація — це така система її нарахування, яка протягом усього економічно раціонального строку служби забезпечить збіг нагромаджені суми амортизаційних відрахувань з реальними темпами втрати засобами праці споживчих властивостей і вартості. За цією схемою тривалість амортизаційного періоду має дорівнювати економічно раціональному терміну служби. Натомість величини амортизаційних відрахувань за одиницю часу (місяць, рік) для засобів праці найчастіше мають бути різними протягом амортизаційного періоду, щоб відповідали реальним темпам втрати засобами праці споживчих властивостей і вартості. Проте, через складність здійснення відповідних розрахунків, неприскореною амортизацією можна вважати й систему, побудовану на прямолінійному методі нарахування — за умови збігу амортизаційного періоду з економічно раціональним строком служби [7].

Для віднесення амортизації до прискореної чи неприскореної недостатньо знати тільки метод її нарахування, а слід проаналізувати весь комплекс супутніх умов: тривалість амортизаційного періоду, економічно раціональний термін служби засобів праці, порядок переоцінки вартості за умов інфляції. Сукупність названих елементів утворює систему амортизації, яка,

грунтуючись на будь-якому з зазначених у П(С)БО методів, за певних умов може виявитися прискореною, неприскореною чи уповільненою.

Так, прямолінійний і виробничий методи нарахування амортизації за умови, що амортизаційний період дорівнює економічно раціональному терміну служби засобів праці, можна віднести до методів неприскореної амортизації, а решту — до прискореної амортизації. У разі встановлення підприємством занижених строків корисного використання засобів праці, усі наведені методи амортизаційних нарахувань мають бути віднесені до системи прискореної амортизації [7].

Отже, за одних і тих самих економічних умов сума амортизації, розрахована різними методами, відрізнятиметься.

Для наочності викладеного зробимо аналіз методів нарахування амортизації. Для цього візьмемо об'єкт активної частини основних фондів (умовно) із первісною вартістю — 10000 грн., ліквідаційною — 1000 грн., строком корисного використання 5 років (рис. 1).

Таким чином, більш прискорені методи дозволяють на початковому етапі «списати» в собівартість велику частину вартості майна підприємства [2—5].

Аналіз впливу обраних методів на суму амортизації свідчить, що за час експлуатації основного засобу доцільно застосовувати не один, а кілька методів нарахування амортизації, тобто їх комбінацію [2—5].

Зауважимо, що в сучасних наукових дослідженнях багато уваги звертають на обґрунтування процесу включення втраченої вартості у витрати, тобто амортизацію. З цього приводу Р. Ентоні і Дж. Ріс пишуть: «Бухгалтер, якщо він не ясновидець, наперед не може знати про те, як довго буде використовуватися актив і яку він матиме залишкову вартість. Часто він не має

ні наукового, ні суто логічного підходу до вибору найкращого методу нарахування зносу» [6].

Дійсно, бухгалтери, які не мають додаткової технічної освіти, не можуть самостійно урахувати інтенсивність використання основних засобів, їх фізичний та моральний знос, обрати найоптимальніший метод нарахування амортизації, очікувану ліквідаційну вартість об'єкта, визначити строк корисного використання (експлуатації) об'єкта та урахувати очікуваний спосіб отримання економічних вигод від його використання, а тим більше переглядати строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, обираючи самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкту основних засобів один із шести методів нарахування амортизації. Не можуть вони також обґрунтовано застосовувати різні методи амортизації до різних об'єктів та переглядати метод нарахування амортизації об'єкта основних засобів в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Не можуть не лише через відсутність знань у цій галузі, а й через обмеженість часу, який виділено їм для виконання своїх посадових обов'язків. Але на металургійних підприємствах України саме на бухгалтерів покладено ці функції.

Отже, це коло питань, пов'язаних з нарахуванням амортизації об'єктів основних засобів, є тією точкою, де питання бухгалтерського обліку переплітаються з суто економічними. Ідея собівартості (амортизація є одним з елементів собівартості) у складі ціни кінцевого продукту проста: це певна сукупність елементів витрат, без яких кінцевий продукт був би неможливим. Правильно сформована собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) сприяє правильному визначенню фінансового результату діяльності підприємства (прибутку чи збитку). А саме у бухгалтерському обліку відбувається обчислення собівартості готової продукції, наданих послуг, відбувається калькулювання нової оцінки, тобто трансформація оцінок чинників виробництва в оцінки готової продукції.

Досвід закордонних фірм свідчить, що в умовах ринку недооцінка калькулювання собівартості готової та реалізованої продукції й визначення фінансового результату діяльності підприємства призводить до значних, нічим не виправданих економічних витрат і в кінцевому рахунку — до банкрутств.

Від того, наскільки правильно обраний метод нарахування амортизації та строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві.

Підбиваючи підсумки, можна зазначити, що амортизація є найважливішим моментом кругообігу основних засобів.

Водночас сучасна облікова концепція амортизації не позбавлена недоліків, оскільки заснована на низці припущень, які можуть бути помилковими.

Зокрема, звернемо увагу на такі припущення:

1) передбачається, що первісна вартість є придатною основою для нарахування амортизації й відшкодування цієї суми забезпечить підтримання капіталу на незмінному рівні;

2) очікування підприємця щодо терміну служби активу, його ліквідаційної вартості наприкінці цього терміну тощо цілком виправдовуються;

3) у період між придбанням і списанням активу не відбувається коливань цін, і, отже, рівновеликі грошові суми, які одержують або сплачують у різні моменти часу, є рівнозначними.

Проте перші два з приведених припущень рідко підтверджуються практикою. Тому в умовах інфляції і маніпуляцій за допомогою методів оцінки об'єктивність даних фінансової звітності викликає обґрунтовані сумніви.

Аналіз нарахування та використання амортизації, проведений за даними Державного комітету статистики України, показав, що переважна більшість підприємств практично не використовує нараховану 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. У зв'язку з цим керівництву підприємств доцільно комплексно оцінювати вплив обраного методу на розмір амортизації та, як наслідок, на грошовий потік і прибуток підприємства [2—5].

Дивлячись на те, що, обираючи той чи інший метод нарахування амортизації, ми регулюємо собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), а значить, і фінансовий результат діяльності підприємства, і зрештою конкурентоспроможність продукції підприємства на ринку, автори вважають, що в структуру металургійного підприємства потрібно ввести техніко-економічний відділ. У функції техніко-економічного відділу пропонується ввести:

1. Визначення найоптимальнішого методу нарахування амортизації та очікуваної ліквідаційної вартості кожного об'єкта основних засобів підприємства.

2. Аналіз інтенсивності використання основних засобів, їх фізичний та моральний знос.

3. Визначення та перегляд строку корисного використання (експлуатації) об'єкта та урахування очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

4. Обґрунтування застосування того чи іншого методу амортизації до різних об'єктів та перегляд методу нарахування амортизації об'єкта основних за-

собів у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

5. Регулювання та контроль процесів технічного обслуговування та оновлення основних фондів. Розробка та контроль системи по встановленню пріоритетів по оновленню основних фондів на підприємстві.

**Висновки.** Як бачимо, поле діяльності для удосконалення системи нарахувань й використання амортизації, а також можливості вибору оптимальних алгоритмів нарахувань амортизації дуже широкі.

Від того, наскільки правильно обраний метод нарахування амортизації та строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві.

З метою формування наукового підходу до визначення оптимальнішого методу нарахування амортизації та очікуваної ліквідаційної вартості кожного об'єкту основних засобів підприємства; технічного аналізу інтенсивності використання основних засобів, фізичного та морального зносу; визначення та перегляду строку корисного використання (експлуатації) об'єкта та урахування очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, з урахуванням технічних характеристик об'єкту; застосування різних методів амортизації до різних об'єктів та перегляд методів нарахування амортизації об'єктів основних засобів в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання;

регулювання та контролю процесів технічного обслуговування та оновлення основних фондів, запропоновано ввести в структуру металургійного підприємства техніко-економічний відділ, який, крім перелічених функцій, буде ще розробляти та контролювати систему по встановленню пріоритетів по оновленню основних фондів на підприємстві.

### Література

1. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», зі змінами та доповненнями.
2. **Борисенко З.Н.** Амортизаційна політика. — К., 1993. — 136 с.
3. **Баб'як Н.Д.** Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємств // *Фінанси України*. — 2001. — №11. — С. 34.
4. **Городянська Л.** Раціональний вибір підприємством методу амортизації // *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. — Ч.1. Вип. 4. — Кіровоград: КДТУ, 2003. — С. 141—147.
5. **Косова Т.Д.** Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства // *Економіка підприємства*. — 2003. — №9. — С. 157—166.
6. **Ловінська Л.Г.** Нархування зносу — спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів // *Фінанси України*. — 2006. — №7. — С. 92—100.
7. **Чунаєв О.** Про «вироблене» виробництво. Проблеми сучасної амортизаційної політики і пропозиції щодо їх вирішення // *Профспілки України*. — 2004. — №4. — С. 29—36.