

Секция: Бухгалтерский, управленческий учет и аудит

Лень В.С.

к.е.н., профессор,

професор кафедри обліку, оподаткування та аудиту

Перетяцько Ю.М., к.е.н.,

доцент кафедри обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет,

м. Чернігів, Україна

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДОСТАТНОСТІ СУМ НАРАХОВАНОЇ АМОРТИЗАЦІЇ ДЛЯ ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У господарюючих суб'єктів суми нарахованої амортизації є основним джерелом відтворення основних засобів. У цьому зв'язку постає питання, наскільки це джерело забезпечує просте їх відтворення та скільки для цього потрібно додаткових джерел.

Вирішенню питань, пов'язаних з амортизацією та відтворенням основних засобів у науковій літературі присвячена досить значна кількість праць. Б.І. Пшик [1, с. 115-122] досліджує шляхи вдосконалення амортизаційної політики на макрорівні, Л.В. Городнянська [2, с.112-121] – на рівні підприємства. А.А. Єремія [3, с. 102-107] та Ю.В. Півняк [4, с. 135-138] у своїх працях досліджують основні концепції амортизації та визначають її функції у господарській діяльності підприємства. В.С. Лень розглядав [5, с. 147-152] практичні аспекти отримання інформації щодо ресурсної бази капітальних інвестицій, у тому числі накопичення інформації про використання амортизаційних сум. Ефективність методів нарахування амортизації досліджували В.О. Лесняк [6, с. 321-327] та М.В. Котова [7]. Проте метою їх досліджень не була розробка методик аналізу достатності нарахованих сум амортизації для відтворення основних засобів.

У реальній економіці гроші з часом знецінюються, насамперед внаслідок інфляційних процесів, а тому суми нарахованої амортизації на

первісну вартість основних засобів не можуть забезпечити навіть простого їх відтворення. Наприклад, при строку служби основних засобів 5 років і рівні ставки на капітал 20 % теперішня вартість сум нарахованої амортизації у відсотках до первісної становить при різних методах нарахування амортизації від 65 до 75 %, а тому на їх просте відтворення необхідно спрямовувати не лише нараховані суми амортизації, а й частину чистого прибутку підприємства.

Безумовно, що у підприємств є можливості збільшити суми нарахованої амортизації основних засобів, зокрема за рахунок їх щорічної індексації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100,$$

де $I_{(a-1)}$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація [8].

Проте, застосування індексації лише частково в окремі роки з рівнем інфляції понад 110 % збільшує суми нарахованої амортизації і є недостатньою для накопичення сум для простого відтворення наявних основних засобів. Дозволена ж П(с)БО 7 “Основні засоби” [9] їх дооцінка для податкових цілей не визнається.

При аналізі фінансової звітності розраховують показники рентабельності основних засобів, але вони розкривають лише динаміку змін цього показника, і не відображають наявних можливостей підприємства щодо інвестування коштів у відтворення основних засобів за результатами поточної діяльності.

Одним з показників, які характеризують можливості інвестування в основні засоби може бути розрахунок граничної (мінімальної) норми рентабельності основних засобів, який пропонується розраховувати за формулою:

$$R_{озгр} = \frac{OЗ - Z_{диск}}{OЗ} \cdot 100\% ,$$

де $R_{\text{озгр}}$ – гранична норма рентабельності основних засобів, %;

$OЗ$ – вартість для нарахування амортизації або первісна вартість основних засобів, залежно від методу нарахування амортизації, грн.

$Z_{\text{диск}}$ – дисконтована сума нарахованої амортизації за весь період корисного використання основних засобів, грн;

У наведеній формулі $OЗ - Z_{\text{диск}}$ є мінімальним прибутком після оподаткування, який повністю спрямовується на просте відтворення основних засобів.

Порівняння рентабельності основних засобів з їх граничною нормою рентабельності, дозволяє виявити можливості підприємства щодо відтворення основних засобів. Якщо рентабельність основних засобів перевищує граничну норму їх рентабельності, то внутрішні можливості їх повного і розширеного відтворення існують і навпаки, якщо вона нижча, то за рахунок власних коштів їх повне відтворення неможливе.

Для розрахунку граничної норми рентабельності основних засобів на підприємстві необхідно мати такі вихідні дані: первісну вартість основних засобів, середній строк корисного використання, обрати обґрунтовану ставку на капітал. Інформаційною базою про первісну вартість основних засобів для внутрішніх користувачів є дані бухгалтерського обліку, а для зовнішніх користувачів - форми публічної фінансової звітності: баланс (форма 2) або Примітки до річної фінансової звітності (форма 5). Середній строк корисного використання основних засобів є розрахунковою величиною і визначається діленням первісної вартості основних засобів на суму нарахованої амортизації за рік. Ставку капіталізації визначають шляхом застосування фахового судження бухгалтера (можливе застосування ставки рефінансування Національного банку України, ставки відсотка за довгостроковими державними облігаціями, очікуваного рівня інфляції тощо).

У тексті наведено розрахунки за основними засобами, проте для підприємства важливо забезпечити відтворення не лише їх, а всіх необоротних активів, які амортизуються, а тому такі розрахунки доцільно робити й за всіма необоротними активами.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки та пропозиції:

1. існуючі методи нарахування амортизації та обліку основних засобів не дозволяють накопичувати суми достатні навіть для простого їх відтворення;

2. для забезпечення відтворення основних засобів, підприємства повинні забезпечувати граничну їх рентабельність, при розрахунку якого нами пропонується враховувати первісну вартість основних засобів, середній строк корисного використання об'єктів основних засобів та ставку на капітал.

3. одним з шляхів підвищення забезпечення відтворення основних засобів може бути їх дооцінка, як для бухгалтерських, так і податкових цілей. З цією метою ми пропонуємо внести зміни до Податкового кодексу України, які дозволяють здійснювати таку дооцінку без урахування її суми у податкових доходах.

Література

1. Пшик Б.І. Шляхи вдосконалення амортизаційної політики та посилення її ролі у розвитку фінансово-кредитних відносинах України / Б.І. Пшик // Регіональна економіка. – 2010. - № 1. – С. 115-122.

2. Городнянська Л.В. Амортизаційна політика та напрями відтворення фінансово-економічних ресурсів у бухгалтерському обліку / Л.В. Городнянська // Фінанси України. – 2009. - № 11. – С. 112-121.

3. Єремія А.А. Основні концепції та функції амортизації / А.А. Єремія // Європейський вектор економічного розвитку: зб. наук праць. – 2010. – С. 102-107.

4. Півняк Ю.В. Дослідження основних концепцій та функцій амортизації / Ю.В. Півняк // Фінанси, банки, інвестиції: наук. вісник. – 2013. - № 2. – С. 135-138.

5. Лень В.С. Практичні аспекти отримання інформації щодо ресурсної бази капітальних інвестицій / В.С. Лень // Вісн. Черніг. держ. технол. ун-ту. Чернігів: ЧДТУ, 2005. – № 24. – С. 147-152.

6. Лесняк В.О. Амортизація основних засобів: вибір доцільного методу нарахування / В.О. Лесняк // Фінанси, облік і аудит. – 2012. - № 10. – С. 321 – 327.

7. Котова М.В. Вибір оптимального методу нарахування амортизації за бухгалтерським обліком для підприємств промисловості [Електронний ресурс] / М.В. Котова // Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Popu_2009_2_55.pdf.

8. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Нормативні акти України // Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби” [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України // Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533.