

нового комплексу тощо: якщо перша перевищує другу, то ціна є вигідною. Із становленням в Україні фондового ринку все більшу вагу в процесі оцінки вартості підприємства буде займати котирування акцій та інших цінних паперів підприємства.

1. Янік В. *Ефективність формування і розвитку підприємництва в умовах трансформації економіки постсоціалістичних країн.* – Львів, 2001. 2. Маслов С.В. *Определение стоимости компании при ее реструктуризации // Український інвестиційний журнал “WELCOM”.* – 1998. – № 11 – 12. – С. 50 – 62. 3. Котов А. С. *Оценка стоимости предприятия.* – Харків, 1999. 4. Ковалев А. П. *Оценка стоимости имущества промышленного предприятия: Учебн. пособие.* – М., 1995. 6. Голов С.Ф., Костюченко В.М. *Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник.* – К., 2001.

УДК 338.246

**С.В. Князь, Н.В. Тувакова\***

Національний університет “Львівська політехніка”,  
кафедра менеджменту і міжнародного підприємництва.

\*Львівський банківський інститут Національного банку України,  
кафедра економічної теорії

## **АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ У ПРОЦЕСІ СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

© Князь С.В., Тувакова Н.В., 2002

**Розглянуто переваги і недоліки різних методів амортизації. Авторами запропоновано підхід щодо вибору методу амортизації в умовах активізації інноваційних процесів на підприємстві.**

**In the article advantages and drawbacks of the different amortization methods are described. The authors propose a new approach to the selection of the amortization methods under the conditions of activation of innovation processes at the firm.**

Списання вартості основних фондів на витрати виробництва можна розглядати в матеріальному аспекті простого відтворення капіталу; у фінансово-фіскальному аспекті, виходячи із доцільності поточної економічної кон'юнктури; у відтворювальному аспекті обороту капіталу підприємства як відособленої господарської одиниці; у відтворювальному аспекті капіталу підприємства, який регулюється централізовано, виходячи з макроекономічної політики держави. Все це дає можливість на практиці ставити питання вибору тієї чи іншої ефективної амортизаційної політики підприємства. В умовах України амортизаційна політика, доведена до рівня підприємства, буде ефективною, якщо механізм списання вартості основних фондів на витрати виробництва не вступатиме у протиріччя з економічними інтересами підприємства.

При розробці амортизаційної політики слід мати на увазі, що стан основних фондів характеризується значною часткою застарілих об'єктів, високим ступенем їх зносу, неможливістю їх використання для виробництва продукції, яка б задовольняла вимоги ринку. З року в рік таке обладнання вимагає все більших витрат на підтримання свого

робочого стану. В результаті суми зносу, що рівномірно відносяться на собівартість, щорічно збільшуються на суму ремонтних робіт.

Нагромаджена амортизація використовується для відшкодування зносу об'єктів необоротних активів і для заміни повністю спрацьованих об'єктів. У процесі амортизації відшкодовується втрата об'єктами фізичних і техніко-економічних якостей, яка виражена у грошовому вимірі. Необоротні активи зазнають фізичного і морального зносу. Фізичний знос пов'язаний безпосередньо з участю об'єктів у виробничому процесі й залежить від інтенсивності їх експлуатації. Моральний знос – це знецінення основних фондів внаслідок появи нових, більш прогресивних зразків аналогічного обладнання. Знос відображає процес втрати обладнанням своїх якостей, а амортизація – відшкодування цих втрат. За економічною природою і призначенням амортизація є джерелом коштів для відтворення основних фондів та інших необоротних активів.

Зауважимо, що в Україні існує низка особливостей обліку амортизації. Ці особливості зумовлені відмінностями податкового і бухгалтерського обліку. Так, при податковому обліку:

- амортизації підлягають витрати на придбання, виготовлення, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень виробничих фондів. Безкоштовно отримані фонди і невиробничі фонди не амортизуються;

- нарахування амортизації відбувається щоквартально;

- використовується єдиний для усіх груп метод нарахування амортизації, тільки коефіцієнти є різними;

- база для нарахування амортизації – балансова (залишкова) вартість груп основних фондів на початок (перше число) звітного кварталу;

- амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 здійснюється, коли балансова вартість такого об'єкта досягає ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду;

- амортизація основних фондів 2 і 3 груп здійснюється до того, як балансова вартість групи досягне нульового значення. Балансова вартість об'єктів цих груп не змінюється при виведенні з експлуатації окремих об'єктів, за витягом продажу цих об'єктів;

- балансова вартість основних засобів 1 групи зменшується при виведенні об'єкта основних фондів з експлуатації у будь-якому випадку.

Щодо бухгалтерського обліку, то варто зауважити, що:

1. Амортизуються будь-які основні засоби, що перебувають на балансі підприємства, у тому числі виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані.

2. Амортизація нараховується щомісяця за кожним об'єктом окремо.

3. Амортизується первинна вартість основних засобів з урахуванням поліпшень, які призвели до зростання економічних вигод від використання об'єкта.

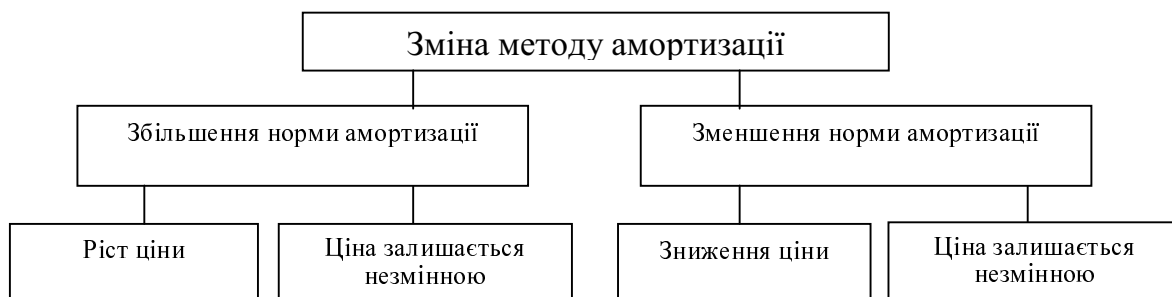
4. Використовується будь-який із шести методів нарахування амортизації основних засобів на вибір. При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватись різні методи амортизації. Підприємство може змінювати метод нарахування амортизації протягом періоду експлуатації об'єкта.

5. Нарухування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію і припиняється в місяці, наступному за виведенням об'єкта із складу основних фондів. Якщо змінюється метод амортизації, новий метод повинен застосовуватися з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

6. У випадку реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації призупиняється [86; 88].

Як бачимо, бухгалтерський облік амортизації основних засобів є більш ліберальним порівняно з податковим обліком. Це дає можливість вдосконалювати амортизаційну політику підприємств для забезпечення ефективності реалізації інноваційних проектів.

У процесі реалізації інновацій одним з основних показників, який має бути постійним об'єктом моніторингу, є термін окупності інвестованих ресурсів. У межах діючого законодавства можливою є побудова системи управління амортизаційними відрахуваннями для прискорення окупності інвестицій. Серед сукупності чинників, які впливають на окупність інвестицій, варто першочергово виділити два: ціна продукції (робіт, послуг); обсяг збуту продукції (робіт, послуг). На рис. 1 наведено типові результати, які можуть бути отримані підприємством внаслідок зміни методу амортизації.



*Рис. 1. Типові результати, які можуть бути отримані підприємством внаслідок зміни методу амортизації*

Бухгалтер підприємства має за результатами кожного звітного місяця розраховувати вплив зміни методу амортизації на ціну продукції і обсяг її реалізації, виходячи з кон'юнктури ринку. Як показало дослідження, вибір методу амортизації вимагає такої послідовності дій:

1. Прогнозування обсягу продажу продукції на найближчий звітний період за заявами замовленнями торговельних підприємств.
2. Прогнозування зміни цін із врахуванням кон'юнктурного, сезонного попиту на товар та інших чинників.
3. Розрахунок норм амортизації за різними методами з метою порівняння зміни розміру собівартості продукції.
4. Прогнозування ціни продукції із врахуванням вибраного методу амортизації.

У бухгалтерському обліку підприємства мають широкий вибір методів амортизації (методи прямолінійного списання, суми чисел років, зниження залишку, подвоєного зниження залишку, амортизаційного фонду, розрахунок амортизації методом анюїтету, метод суми одиниць продукції), причому для кожного основного засобу можна використовувати свій вид амортизації [28; 88]. Сутність методів розрахунку амортизаційних відрахувань розглядати недоцільно, бо вони широко описані у літературі.

За результатами проведених досліджень виявлено, що зміна підприємством методу амортизації може коливатися від -7,2 % до +122,22 % відносно методу прямолінійного списання, який взято як базовий метод. У таблиці показано у відносних показниках зміну значення норми амортизації в результаті зміни методу амортизації.

### Зміна значення норми амортизації в результаті зміни методу амортизації

№ з/п	Методи амортизації	Відсотки
1	Метод прямолінійного списання (базовий)	100
2	Метод подвійного залишку	123
3	Метод зниження залишку	96
4	Метод суми чисел	60
5	Метод суми одиниць продукції	34
6	Метод ануїтету	15
7	Метод амортизаційного фонду	-7

За даними таблиці можна побудувати залежність в площині абсцис і ординат, яка відображає об'єктивність рішення про зміну методу амортизації відносно прогнозованої зміни обсягу доходів від реалізації готової продукції. На рис. 2 на осі "X" показано прогнозовану зміну доходу підприємства відносно обсягу реалізації готової продукції у відсотках. На осі "Y" показано зміни норм амортизації при використанні перелічених у таблиці методів амортизації.

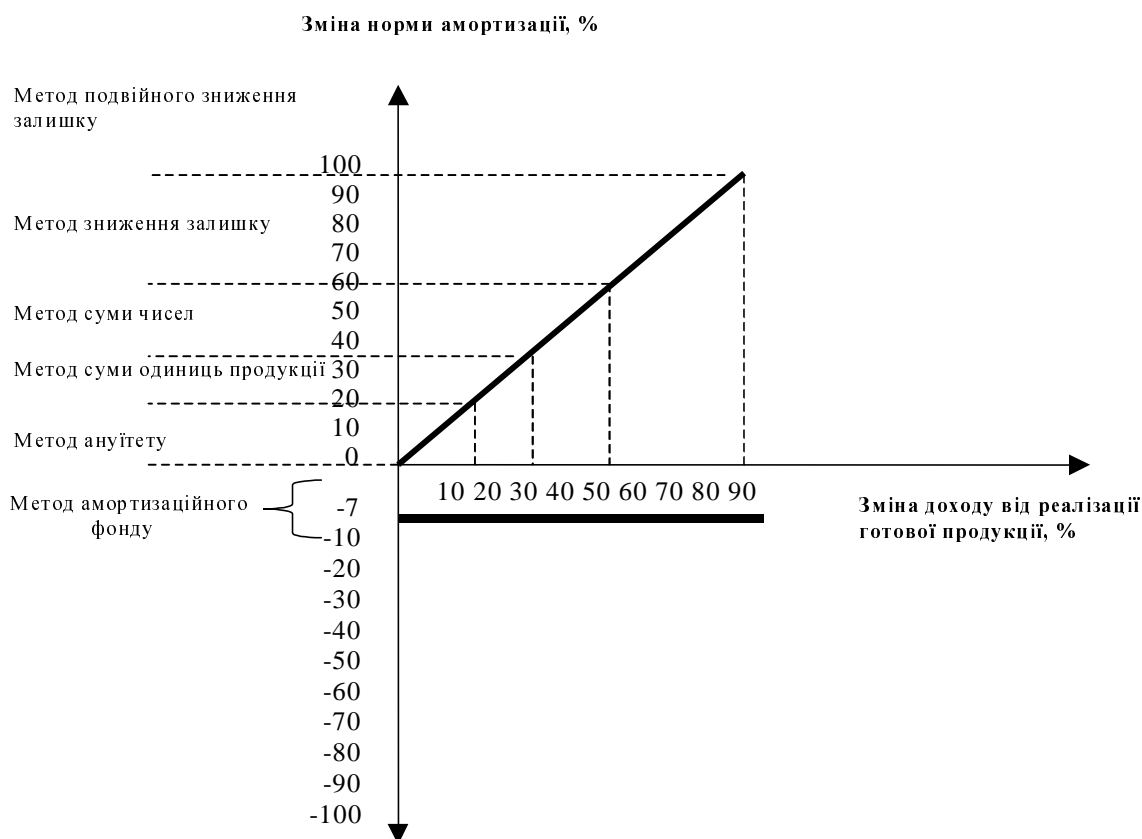


Рис. 2. Взаємозв'язок методів амортизації із зміною доходу від реалізації готової продукції

Варто зауважити, що оскільки метод прямолінійного списання вважається базовим, то всі зміни прогнозованого доходу мають розглядатись відносно необхідного розміру цього доходу, тобто мінімальної суми доходу, яка забезпечить вчасну окупність інвестованих коштів.

Оскільки в процесі реалізації інноваційних проектів пріоритетним показником є окупність інвестицій, то не варто обґрунтовувати економічне значення кожного з вищевказаних методів амортизації для досягнення оптимального значення даного показника, але варто зазначити наступне. Одним з найбільших недоліків прямолінійного методу нарахування амортизації є те, що він не може активно впливати на підвищення ефективності використання засобів праці. З метою розв'язання цієї проблеми у 1954 р. уряд США ухвалив закон, який дозволив використовувати два нові методи амортизаційних списань, які давали можливість підприємцям списувати більшу частку вартості основного капіталу протягом перших років його служби: метод залишку, що знижується, при подвоєнній нормі амортизації і метод підсумовування років, тобто методи прискореної амортизації.

Якщо до введення в дію закону 1954 р. компанія, користуючись прямолінійним методом, після закінчення половини строку служби будь-якого елементу основного капіталу могла списати лише половину його вартості, то метод залишку, що знижується при подвоєнній нормі амортизації, дав можливість списувати за цей же строк служби  $\frac{2}{3}$  його вартості, а метод суми чисел років – близько  $\frac{3}{4}$ . Закон 1954 р. дозволив також користуватися будь-яким іншим методом за умови, якщо за  $\frac{2}{3}$  строку служби основного капіталу сума амортизаційних списань не перевищить суми амортизації методом залишку, що знижується.

Постійний розвиток системи амортизації характерний не лише для США. Методи прискореної амортизації основного капіталу широко використовуються і у інших промислово розвинених країнах, зокрема, у Німеччині метод прискореної амортизації застосовується з 1948 р., у Франції – з 1958 р., у Великобританії – з середини 40-х років, в Японії – з 1951 р.

На початку 90-х років в Україні розпочався процес відпрацювання прогресивних методів амортизаційних списань, для стимулювання підприємців в оновленні основного капіталу, проведенні інноваційних зрушень у виробництві.

Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 473 від 26 квітня 1996 року, а також Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР (п.8.6.2) підприємствам (платникам податку) дозволяється самостійно приймати рішення про прискорену амортизацію основних фондів групи 3. Прискорені норми амортизації такі: 1-й рік використання – 15 %; 2-й рік – 30 %; 3-й рік – 20 %; 4-й рік – 15 %; 5-й рік – 10 %; 6-й рік – 5 %; 7-й рік – 5 %. Все це за певних умов має сприяти прискоренню оновлення основного капіталу підприємств України. З метою компенсації росту цін на продукцію та сприяння прискореного формування коштів на технічне переозброєння та закупку нового обладнання передбачається збільшення амортизаційних відрахувань в перші роки за рахунок їх зменшення в наступні роки.

В економічній літературі ведуться дискусії щодо доцільності застосування методів прискореної амортизації у вітчизняній практиці. А тому необхідно з'ясувати всі переваги і недоліки цих методів.

Застосування методів прискореної амортизації зумовлено: по-перше, об'єктивно викликаними в Україні ринковими перетвореннями економіки, зміною форм власності, що в свою чергу вимагає реформування системи обліку та його складових зокрема; по-друге, намаганням (особливо в умовах НТП) швидше оновлювати фізично і морально старіючі

засоби, що повинно допомогти вистояти в конкурентній боротьбі і закріпити свої позиції на ринках збуту; по-третє, прагненням підприємців якомога швидше повернути собі авансований капітал, який не встиг ще значно знецінитись внаслідок зміни курсу валют; по-четверте, намагання державних структур таким чином (на законодавчому рівні) обмежити маневрування (як правило, підвищення) амортизаційними відрахуваннями, яке допускається деякими підприємствами з метою штучного завищення собівартості продукції і уникнення таким чином оподаткування.

Механізм прискореної амортизації дозволяє підприємству виробити таку систему відшкодування, яка реально пов'язана з фізичним зносом основних фондів, з формуванням достатніх джерел фінансування для безперервного підтримання процесу кругообігу капіталу, зі зниженням тиску інфляції на фінансовий стан підприємства.

Прискорена амортизація може принести користь лише в тому випадку, коли нею охоплені всі основні засоби і нарахування по них починається одночасно. У звичайних умовах застосування методів прискореної амортизації лише по нових об'єктах, як правило, не спричиняє помітного впливу на ріст амортизаційних відрахувань. Розрахунки показують, що навіть в ідеальному випадку, коли методи прискореної амортизації застосовуються по всіх об'єктах, різке збільшення амортизації по одних, заново введених, "погашається" таким же різким зниженням амортизації по інших, більш старих. Це пояснюється тим, що з моменту введення в експлуатацію нові машини і обладнання спочатку використовуються більш продуктивно, ніж після їх ремонту. А отже, в кінцевому підсумку ці методи майже нічого не дають порівняно з перевіреним і надійним традиційним прямолінійним (пропорційним) методом нарахування амортизації.

За результатами досліджень американських вчених він застосовується набагато ширше, ніж всі інші методи амортизації, разом взяті. Зокрема про це наочно свідчать частота використання методів амортизації для 600 компаній США. Прямолінійний метод використовують 75,33 % досліджених компаній. Метод подвоєного залишку використали 9,5 % компаній, суми чисел (кумулятивний) – 2,83 %, інші методи – 12,33 %.

На розмір амортизаційних відрахувань, суму нагромадженого зносу і сформованого амортизаційного фонду впливає переоцінка вартості необоротних активів. Підприємства згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) зобов'язані періодично переоцінювати активи з метою наближення їх балансової вартості до ринкової. Переоцінка залежно від того, зросла ринкова вартість активу чи зменшилась, має характер дооцінки або уцінки активу. Вона необхідна для того, щоби зберегти функції амортизаційних відрахувань. МСБО рекомендує проводити переоцінку активів щорічно, але у разі незначного коливання ринкової вартості активу достатньо її проводити кожні три або п'ять років. Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, треба переоцінювати весь клас основних засобів, до якого належить цей об'єкт. При цьому об'єкти, що належать до певного класу основних засобів, переоцінюються одночасно для того, щоби уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення у фінансовій звітності сум, які є змішанням оцінок на різні дати [6; 28].

Отже, в умовах існування подвійного обліку (податковий і бухгалтерський) актуальним завданням є дослідження і розробка механізму управління амортизаційною політикою підприємств. При цьому найважливішими завданнями є: оптимізувати терміни

окупності вартості необоротних активів і забезпечити стабільність грошових надходжень з податку на прибуток до державного бюджету. Виконання цих завдань сприятиме активізації інноваційних процесів на вітчизняних підприємствах.

1. Пантелєєв В. Облік амортизації. Оптимальний для бухгалтера варіант – налагодити обидва обліки амортизації основних засобів: бухгалтерський та податковий // *Дебет Кредит*. – 2001. – № 15. – С. 21 – 31. 2. Погорєлова Н. Амортизація основних засобів: методи амортизації у податковому і бухгалтерському обліку – виконаємо основні вимоги, зробимо правильно! // *Професійна бухгалтерська газета*. – 2001. – № 32. – С. 14 – 16. 3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. – К., 2000. 4. Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент. – М., 1995.

УДК 336.225.6

А.Г. Загородній, А.В. Єлісєєв\*

Національний університет “Львівська політехніка”

\*ТЗОВ “Контракти-Аудит”

## **ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА ТА ШЛЯХИ ЙОГО РЕАЛІЗАЦІЇ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

© Загородній А.Г., Єлісєєв А.В., 2002

**Розглянуто суть податкового планування суб'єктів підприємництва, його етапи та класифікація видів.**

**The essence of business subjects' tax planning, its stages and classification of its types are considered.**

Будь-яка система оподаткування, незалежно від того, є вона більш чи менш фіскальною, дієво впливає на функціонування та ділову активність підприємницьких структур. Зрозуміло, що цей вплив не є позитивним. Тому, природно, кожен підприємець шукає способи нейтралізації такого впливу, способи зменшення податкового навантаження, а, відповідно – зменшення сум сплачуваних ним податків і податкових платежів. Проте, як слушно зауважує автор [1], метою цього є не мінімізація податків, а збільшення доходів підприємства та його прибутку після сплати податків.

Всі способи зниження податкових платежів поділяються на дві групи – законні і незаконні. Ми не будемо розглядати незаконні способи ухилення від сплати податків. Наша позиція полягає в тому, що “несплата податків – це злочин проти держави. Невикористання всіх законних можливостей для зменшення оподаткування – це злочин проти власного підприємства” [2]. Право платника податку на захист своїх фінансових інтересів та своєї власності впливає з основних юридичних принципів (зокрема з таких, як недоторканість приватної власності) і закладене в законодавство більшості цивілізованих держав світу.

Серед економістів-теоретиків та фахівців-практиків у сфері обліку, планування, фінансів та податків існує два концептуальні підходи щодо суті податкового планування.