

10. Науковий, виробничо-практичний журнал «Ринок цінних паперів України», №11-12/2005. – 80 с.

11. Діловий щотижневик «Компань&ш», №32, 13-19.08.2004 р.

12. www.domik.net – Інтернет-портал ринку столичної нерухомості, агенція нерухомості «Оболонь».

13. Щотижневик «Бизнес», №13, 27.03.2006 р.

14. Економіка України за I півріччя 2005 року // Урядовий кур'єр. – 26.07.2005 р.

15. Закон України «Про іпотечне кредитування, операції з консолідованим іпотечним боргом та іпотечними сертифікатами» від 19.06.2003 №979-IV.

16. Закон України «Про інститути спільного інвестування».

17. Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю».

Отримано 15.03.2007

УДК 330.142.211.4

Ю.О.ТАРАРУСЬ

Харківська національна академія міського господарства

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ АМОРТИЗАЦІЇ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Розглядаються проблеми амортизації інтелектуальних та інших необоротних активів. У результаті аналізу існуючих методів амортизації обґрунтовано необхідність застосування майбутньої первісної вартості як бази амортизації вказаних активів, а також запропоновано метод розрахунку величини цієї вартості.

Нестабільність економічної ситуації, жорсткість конкурентної боротьби, обмеженість матеріальних ресурсів та зростання їх вартості обумовлюють підвищення актуальності проблем, пов'язаних з оцінкою придбанням використанням та оновленням інтелектуальних та інших необоротних активів. Зокрема, важливим для суб'єктів господарювання є проведення зваженої амортизаційної політики, що є особливо необхідним для будівельних підприємств, результативність яких значною мірою залежить від ефективного управління інтелектуальними активами та основними засобами. Важливість впровадження ефективної амортизаційної політики впливає з наступного:

– амортизація інтелектуальних та інших необоротних активів дозволяє підприємствам здійснювати капітальні інвестиції за рахунок власних джерел фінансування;

– застосування методів прискореної амортизації дозволяє підприємствам оптимізувати податкові виплати;

– вибір методів амортизації впливає на розмір грошових потоків, які генеруються підприємством і врешті-решт – на величину його вартості, що особливо важливо у разі оцінки підприємства за допомогою доходного підходу.

Розгляд міжнародних і вітчизняних стандартів обліку, а також наукових публікацій, присвячених питанням амортизації інтелектуальних активів, дає підстави стверджувати, що проблемі невідповідності методів і призначення амортизації як економічного процесу не приділяється належної уваги. У міжнародних стандартах обліку в першу чергу висвітлюються засади визначення періоду амортизації інтелектуальних активів, методи представлені лише переліком найменувань без урахування відмінностей. Так, автори МСБО 38 рекомендують застосовувати для амортизації активів прямолінійний метод, метод зменшення залишку (залишкової вартості) та метод одиниць продукції [1, п.89]. Вказані методи повинні відбивати форму споживання підприємством економічних вигод. У разі неможливості її визначення автори стандарту радять використовувати прямолінійний метод. Наведена рекомендація міститься також у міжнародному стандарті FAS 142 [2, п.12]. Причина поширеного використання прямолінійного методу полягає в тому, що він використовується для податкового обліку. Д.Кіссо та Дж. Вейгант [3, с.591] зазначають, що активи амортизуються переважно прямолінійним методом, пов'язуючи це з практикою оподаткування, але припускають також можливість застосування інших методів. Заслугує на увагу також робота Дж. Мюллер [4], присвячена переважно питанням визначення терміну корисного використання інтелектуальних активів та особливостям обліку гудвілу

У роботах вітчизняних авторів аналізу існуючих методів амортизації приділяється значна увага. Прикладом може служити робота Н.Дятлової [5, с. 85-91], де наведено детальний порівняльний аналіз існуючих методів амортизації, але не міститься власних пропозицій щодо їх удосконалення. Крім того, слід відмітити роботу Ю.Борко [6], де на підставі аналізу методів амортизації, викладених в нормах податкового законодавства, пропонується паралельно з прямолінійним методом запровадити відсоткові річні норми амортизації у розмірі 25 або 35% для їх прискореної амортизації.

Аналіз методів амортизації, які використовуються сьогодні в Україні, свідчить, що їх впровадження не гарантує можливості повного оновлення об'єктів необоротних активів протягом терміну їх експлуатації, оскільки переважна більшість з них орієнтована на відшкодування первісної вартості об'єкта на дату його придбання і не враховує можливих змін цієї величини протягом терміну експлуатації вказаних об'єктів. Інакше кажучи, методи амортизації не забезпечують реалізації призначення цього економічного процесу.

Виходячи з наведеного вище, мету цієї публікації доцільно сформулювати таким чином:

- порівняння основних методів амортизації з метою встановлення неефективності їх застосування в сучасних умовах господарювання, що характеризуються зокрема часовими змінами вартості інтелектуальних та інших необоротних активів;

- визначення і характеристика основних факторів, що впливають на майбутню первісну вартість означених активів;

- обґрунтування методики визначення величини майбутньої первісної вартості та необхідності застосування цього показника в якості бази для нарахування амортизації інтелектуальних та інших необоротних активів.

Згідно з п 15.2, 15.3 та 21 ПСБУ 16 „Видатки”, амортизація основних необоротних активів виробничого призначення входить до складу собівартості виробленої продукції, що забезпечує повернення величин амортизації в процесі реалізації продукції та обумовлює можливість спрямування отриманих коштів на оновлення необоротних активів [7, с.122]. Таким чином, амортизація являє собою фінансовий інструмент, що забезпечує повернення на підприємство коштів, спрямованих на придбання об'єктів основних фондів та інтелектуальних активів.

Амортизація об'єктів необоротних активів може здійснюватися рівномірно або прискореними темпами. Принцип рівномірності величини амортизаційних відрахувань покладено в основу так званого прямолінійного методу амортизації, за яким амортизована величина розподіляється рівними частками залежно від первісної вартості об'єкта необоротних активів та терміну його корисного використання. За умов стабільності щомісячних обсягів виробництва продукції виробничий метод амортизації можна теж умовно вважати прямолінійним, оскільки норма амортизації в межах даного методу визначається виходячи з співвідношення місячного та загального обсягів виробництва продукції певного виду. Інші методи амортизації, а саме зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний, передбачають прискорену амортизацію шляхом підвищення величини періодичних амортизаційних відрахувань на початку періоду використання об'єкту необоротних активів з подальшим її зниженням.

У разі застосування методів зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості зниження величини амортизаційних відрахувань досягається через постійність норми та зменшення бази амортизації, якою в цьому випадку слід вважати залишкову вартість об'єкта необоротних активів. При застосуванні кумулятивного методу щорічна величина амортизації знижується через

зменшення кумулятивного коефіцієнта, а в якості бази амортизації виступає первісна вартість об'єкта, що амортизується, яка за умов застосування методу залишається постійною (таблиця).

Методи амортизації необоротних активів

Назва методу	Формула розрахунку	Умовні позначення
Прямолінійний метод	$Ap = \frac{Ba}{n}$	<i>Ap, Am</i> – річна та місячна сума амортизації, тис. грн.; <i>Ba, Bз</i> – вартість що амортизується та залишкова вартість об'єктів необоротних активів, тис. грн.; <i>n</i> – термін корисного використання об'єкту необоротних активів, років; <i>Bл, Bn</i> – ліквідаційна та первісна вартість об'єкту необоротних активів, тис. грн.; <i>k</i> – кумулятивний коефіцієнт; <i>m</i> – кількість років до закінчення терміну корисного використання об'єкту необоротних активів;
Метод зменшення залишкової вартості	$Ap = Bз \times \left(1 - \sqrt[n]{\frac{Bл}{Bn}} \right)$	
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	$Ap = \frac{2 \times Bз}{n}$	
Кумулятивний метод	$Ap = Ba \times k, \text{ де}$ $k = m / \sum m$	$\sum m$ – сума чисел років використання об'єкту необоротних активів; <i>Qм</i> – місячний обсяг виробництва продукції, тис. грн.
Виробничий метод	$Am = Ba \times \frac{Qм}{Q}$	<i>Q</i> – загальний обсяг виробництва продукції, тис. грн.

Логіка побудови вказаних методів полягає в тому, щоб надати підприємству можливість у разі закінчення терміну експлуатації певного об'єкту придбати новий, аналогічний за вартістю і призначенням. Тобто в основу методів амортизації об'єктів необоротних активів покладено ідею їх простого відтворення, що можливо за умов існування таких обмежень:

- стабільність первісної вартості об'єктів необоротних активів які використовує підприємство;
- відсутність морального зносу таких об'єктів протягом їх експлуатації;
- незмінність технології виготовлення продукції і її асортименту.

Вказані обмеження існували в умовах планової економіки, коли амортизації підлягали об'єкти основних засобів, ціни на які встановлювалися директивним шляхом і через це були стабільними. Терміни використання цих об'єктів теж встановлювалися нормативно у розрахунку на незмінність спеціалізації підприємств за умов збереження існуючих виробничих потужностей. У ринкових умовах вартість об'єктів змінюється протягом періоду амортизації під впливом бага-

трьох факторів серед яких інфляція, моральне зношення, а також ринкові фактори, які не враховуються наведеними вище методиками амортизації.

Крім того, суттєвим недоліком вказаних методів є те, що вони розроблялися саме для амортизації об'єктів основних засобів і тому не враховують особливості інтелектуальних активів як виду економічних ресурсів, а також галузеву специфіку підприємств якими такі активи використовуються.

Оскільки за умов використання традиційних методів амортизації її ефективність як механізму оновлення об'єктів нематеріальних та інших активів значно знижується, пропонується використовувати в якості бази амортизації майбутню первісну вартість об'єкту.

Визначення величини вказаного показника пропонується проводити з урахуванням впливу найбільш суттєвих факторів, що впливають на зміни первісної вартості об'єкту, до яких, на нашу думку, можна віднести наведені нижче.

1. *Інфляція.* Зниження вартості грошей у часі є об'єктивним економічним процесом і призводить до зростання цін усіх товарів. Тому необхідність урахування очікуваних темпів інфляції в процесі розрахунку майбутньої первісної вартості об'єктів, що відносяться до інтелектуальних активів та основних засобів, не викликає сумніву. Для обчислення впливу вказаного фактору пропонується використовувати показник темпів інфляції, що публікується у загальнонаціональних виданнях.

2. *Моральне зношення.* Цей фактор значно знижує майбутню вартість програмних продуктів. Важливість акумуляції коштів на придбання активів цього виду пояснюється тим, що господарська діяльність у її сучасному вигляді практично неможлива без застосування комп'ютерних програм. Особливо актуальним використання комп'ютерних програм є для будівельних підприємств, оскільки їх діяльність пов'язана з веденням проектно-кошторисної документації та формуванням і оновленням баз даних, які містять ціни на будівельні матеріали та інші необхідні ресурси. Здійснення цих операцій відбувається за допомогою специфічних програмних продуктів, які морально зношуються внаслідок появи нових удосконалених версій.

Для визначення впливу морального зносу об'єкту інтелектуальних активів на величину його майбутньої первісної вартості пропонується враховувати вплив цього фактора за допомогою відповідного коефіцієнту, (i_M), що характеризує відносне зниження первісної вартості об'єкта протягом певного періоду. При цьому, первісна вартість об'єкту порівнюється з її минулорічним значенням, виходячи з при-

пущення, що визначений темп зниження вартості збережеться у майбутньому.

Коефіцієнт морального зношення визначається виходячи із співвідношення

$$I_M = \frac{ВП_{n-1} - ВП_n}{ВП_{n-1}}, \quad (1)$$

де $ВП_{n-1}$ – минулорічне значення вартості об'єкту інтелектуальних активів, тис. грн.; $ВП_n$ – первісна вартість об'єкту на момент придбання, тис. грн.

3. *Недоотримання амортизації.* Як зазначалося вище, амортизація є складовою вартості продукції і саме це забезпечує відшкодування розміру нарахованої амортизації через отримання виторгу за реалізовану продукцію і дає підстави включати амортизацію до складу грошових потоків. За таких умов повна величина амортизації отримується підприємством лише у разі відсутності дебіторської заборгованості за виготовлену продукцію. Сьогодні переважна більшість будівельних компаній мають дебіторську заборгованість, внаслідок чого амортизаційні кошти відшкодовуються не повністю, що негативно впливає на перспективи оновлення інтелектуальних та інших необоротних активів підприємства за рахунок власних джерел фінансування.

Щоб запобігти ситуації, коли підприємство не отримує в повному обсязі кошти, спрямовані на відновлення об'єктів необоротних активів, необхідно корегувати величину первісної вартості придбаного об'єкту виходячи з частки амортизаційних відрахувань, що припадає на реалізовану продукцію будівництва (виконані будівельні роботи), яка не оплачена замовником вчасно. Тобто мова йде про співвідношення амортизації, що повернулася на підприємство у складі виручки від реалізації, і такої, що складає частку дебіторської заборгованості підприємства за виконані роботи.

Враховуючи викладене вище, пропонується первісну вартість об'єкту, що амортизується, коригувати за допомогою коефіцієнта компенсації амортизації, ($I_{КА}$), який характеризує співвідношення амортизації, що відноситься до обсягу будівельної продукції, кошти за реалізацію якої ще не надійшли на рахунки підприємства, тобто до дебіторської заборгованості ($A_{ДЗ}$) та амортизації, що входить до складу витрат на реалізовану продукцію ($A_{ОР}$). Враховуючи, що амортизація як складова витрат відноситься до всього обсягу продукції, коефіцієнт компенсації амортизації можна визначити як відношення дебіторської заборгованості ($ДЗ$) та обсягу реалізованої продукції ($ОР$):

$$I_{КА} = \frac{A_{ДЗ}}{A_{ОР}} \quad \text{або} \quad I_{КА} = \frac{ДЗ}{ОР}. \quad (2)$$

Визначаючи величини дебіторської заборгованості та обсягу реалізації, доцільно вдатися до перспективних оцінок цих показників, що пов'язано з необхідністю визначення впливу фактора що розглядається на майбутню первісну вартість об'єкту.

Первісну майбутню вартість об'єкту, що підлягає амортизації, пропонується визначати шляхом корегування величини первісної вартості за допомогою інтегрального показника, який враховує темпи інфляції (T) та інші наведені вище фактори. Значення інтегрального показника (I) розраховується за допомогою співвідношення

$$I = \sqrt[3]{[(1 + T) \times (1 - I_M) \times (1 + I_{КА})]}. \quad (3)$$

Співвідношення для розрахунку величини майбутньої первісної вартості об'єкта інтелектуальних та інших необоротних активів із застосуванням інтегрального показника набуває вигляду:

$$Bn(m) = Bn \times I^n, \quad (4)$$

де $Bn(m)$ – майбутня первісна вартість об'єкта необоротних активів, тис. грн.; Bn – первісна вартість об'єкта, тис. грн.; n – термін корисного використання об'єкта.

Використання первісної майбутньої вартості об'єктів інтелектуальних активів та основних засобів як бази амортизації надає можливість застосовувати основні методи амортизації, рекомендовані законодавцем.

Запропоновані зміни порядку нарахування амортизації об'єктів інтелектуальних активів та основних засобів дозволять будівельним та іншим підприємствам здійснювати капітальні інвестиції переважно за рахунок власних джерел їх фінансування і таким чином значно поліпшити ефективність використання вказаних видів активів і рівень фінансової стійкості.

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №38, 1998.
2. Financial Accounting Standards № 142 Goodwill and other intangible assets, 2001.
3. Kieso D., Weigandt J. 1992. Intermediate accounting, – New York: John Wiley & Sons, 1992. 7-th ed. – 1459 p.
4. Mueller J. Amortization of Certain Intangible Assets <http://aicpa.org/pubs/jofa/dec2004/Mueller.htm>.
5. Дятлова Н.В. Оценка и выбор эффективного способа обеспечения реализации строительного проекта машинами и механизмами: Дисс...канд. экон наук: 08.07.03. – Днепропетровск, 2005. – 158 с.
6. Борко Ю. Амортизацийна політика нематеріальних активів та фінансовий меха-

нізм її реалізації // Інтелектуальний капітал. – 2002. – №4. – С.31-39.

7. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція. – Харків: Курсор, 2004. – 236 с.

Отримано 14.03.2007

УДК 657.635

О.В.ХАРЛАМОВА, канд. екон. наук

Харківська національна академія міського господарства

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВРАХУВАННЯ ГАЛУЗЕВИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ АУДИТУ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Обґрунтовується виділення аудиту будівельних організацій як специфічного виду аудиту, як самостійної послуги. Розкрито відмінності аудиту будівельних організацій від будівельного аудиту. Узагальнено нормативну базу аудиту будівельних організацій. Запропоновано основні напрямки аудиту будівельних компаній, розкрито їх зміст.

Розвиток економіки України за останні роки характеризується відносною стабілізацією, що проявляється у тому числі і поживавленням будівельної галузі, активним розвитком будівельних компаній, їх розширенням, ускладненням організаційно-управлінських структур. Будівельна діяльність є специфічною, що обумовлюється галузевими особливостями технології виробництва, організаційно-правовими формами діяльності, системою бухгалтерського обліку й оподаткування. Відмінні риси, що обумовлюють специфічну діяльність будівельних організацій, також впливають з характеру виробничого процесу і зв'язані з довгостроковим характером будівництва, наявністю великої кількості учасників (замовників, проектувальників, генпідрядників і субпідрядників, постачальників матеріальних ресурсів, автотранспортних організацій і організацій з надання будівельних машин і механізмів, фінансових установ), нестационарним характером робіт та ін. Зростання обсягів будівництва супроводжується ускладненням обліково-аналітичних процесів у будівельних організаціях, що накладає певний відбиток на методику аудиту компаній галузі. У зв'язку з цим правомірно виділяти аудит будівельних організацій як специфічний вид аудиту, як самостійну послугу, що обумовлює актуальність дослідження питань галузевого аудиту.

Завдання, нормативна база і методика аудиту будівельних організацій в Україні недостатньо висвітлено в науковій і методичній літературі. Окремі питання аудиту будівельних організацій розглядаються в роботах [1, 2]. Значні здобутки в напрямку будівельного аудиту належать російським спеціалістам [3-5]. Проте використовувати їх в Україні внаслідок відмінностей законодавчої бази неможливо.