

об'єднати у динамічну систему реалізації облікової політики, вибір складових якої залежить від співвідношення нормативного терміну експлуатації та строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, що містить позитивний корисний ефект для побудови амортизаційної політики підприємства. Сподіваємося, що запропонована система реалізації облікової політики своєю універсальністю є привабливою для подальшого розвитку вітчизняного бізнесу як з точки зору наукової новизни так і практичного значення та може бути основою для подальших досліджень успішної діяльності ринкових суб'єктів господарювання у конкурентному просторі кризових явищ в економіці.

Список літератури

1. Загальні засади оцінки майна і майнових прав [Текст] : національний стандарт №1: [затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440].

2. Основні засоби [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 зі змінами та доповненнями : [затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 ; зареєстроване в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. № 288/4509].

3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 : [затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617].

4. Зменшення корисності активів [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 : [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004р. № 817; зареєстроване в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 р. за №35/10315].

5. Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності [Текст] : положення: [затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 року №1213].

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© І.Б. Чернікова, Л.О. Кирильєва, 2009.

УДК 657. 372. 3 : 338. 1

О.С. Гузь, викл. (ПФ ХДУХТ, Первомайськ)

АМОРТИЗАЦІЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Проаналізовано особливості обліку амортизаційних відрахувань, визначено їх значення як джерела фінансування інвестицій підприємства, відобра-

жено механізм компенсації витрат з ремонту основних засобів та їх відображення у фінансовій звітності, надано пропозиції щодо усунення виявлених недоліків обліку амортизаційних відрахувань.

Проведен анализ особенностей учета амортизационных отчислений, определено их значение как источника финансирования инвестиций предприятия, отображен механизм компенсации затрат по ремонту основных средств и их отображение в финансовой отчетности, предоставлено предложение относительно устранения выявленных недостатков учета амортизационных отчислений.

The organized analysis of the particularities of the account of the depreciation charge, is determined their importance as the source of the financing investment enterprises, is displayed mechanism to compensations of the expenses on repair of the main means and their image in financial reporting, is given offers for removal revealed defect an account of the depreciation charge.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Метою будь-якого підприємства в ринкових умовах господарювання є максимізація прибутку. Проте, її досягнення можливе лише за рахунок більш раціонального використання наявних у розпорядженні підприємства коштів. Функціонування ринкової економіки зумовлює подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку в розрізі відображення фактичних витрат підприємства, зокрема витрат на ремонт основних засобів.

Дослідження амортизації як джерела здійснення ремонтних та інших робіт, що пов'язані з поліпшенням основних засобів, чи принаймні підтримання їх у належному дієздатному стані, додає обраній темі ще більшої актуальності. Це зумовлено тим, що амортизаційні відрахування є одночасно складовою собівартості та джерелом фінансування, а також об'єктом державної політики, що знаходить відображення в наступних нормативно-правових актах:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996- XI;
2. П(С)БУ 7 "Основні засоби", затверджене Міністерством фінансів (МФ) України від 27.04.2000 р. № 92;
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФ України від 30.09.03 р. № 561.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З огляду на матеріали відносно питання амортизації та її зв'язку з капітальними інвестиціями, що розміщені в періодичних виданнях, можна відзначити найпринциповіші та найактуальніші висловлювання провідних економістів. Особливої уваги заслуговують роботи М. Чумаченка [6; 7], у яких зауважується, що амортизаційні відрахування виконують подвійну фу-

нкцію, тобто, з одного боку, вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а з іншого – їх сума у виручці від реалізації продукції (робіт, послуг) є джерелом фінансування інвестицій підприємства. Водночас сума відрахувань є не фактичними, а розрахунковими витратами, що повертаються підприємству у вигляді коштів від реалізації продукції (робіт, послуг).

Отже, амортизаційні відрахування є джерелом фінансування і можуть бути використані на капітальні інвестиції.

Залишки невикористаного джерела у вигляді амортизаційних відрахувань з року в рік можуть потенційно збільшуватися, що й підтверджує М. Чумаченко: "...в умовах гострої потреби росту інвестицій в основний капітал підприємства не використовують повністю амортизаційні відрахування" [6].

Мета та завдання статті. Метою дослідження є поглиблений розгляд амортизації як джерела ремонтних робіт з поліпшення основних засобів. З окресленої мети випливає завдання – розкриття проблеми подвійного включення витрат на ремонт до складу виробничих витрат і виявлення причин, що викликають необґрунтоване зростання балансової вартості основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах системи обліку, що ґрунтується на принципі нарахування, зокрема, витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за використанням коштів на відновлення необоротних активів є їх акумулювання на окремому рахунку в розмірі нарахованої амортизації. Проте, формування даного джерела водночас відволікає кошти з господарського обороту. Крім того, фінансовий стан більшості підприємств нині не дозволяє акумулювати це джерело на зазначені цілі, а залучення зовнішніх джерел в умовах гострої фінансово-економічної кризи може підірвати фінансову незалежність підприємства.

Розроблене положення про використання забалансового рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" для обліку використання амортизаційного фонду має більше рекомендаційний характер і принципово нічого не вирішує в обліку витрат на ремонтні роботи.

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства змушені щорічно витрачати на ремонт значні кошти, і, проведені дослідження підтверджують тенденцію їх щорічного зростання [3].

Враховуючи, що середньорічні витрати на ремонт основних засобів становлять 15...18% від їх первісної вартості, а сума нарахованої амортизації значно нижча зазначеної величини [4; 5], можна зробити висновок, що через старіння основних фондів згадані витрати, як правило, із часом істотно зростають. Тобто чим старіші основні фонди,

тим частішими й більш тривалими є ремонти. Отже, забезпечити повну амортизацію витрат під час експлуатації об'єктів неможливо. Практика використання основних засобів свідчить, що спочатку, протягом усього амортизаційного періоду, має місце поступове збільшення балансової вартості (недоамортизованих сум). Потім, досягши максимуму амортизації, що дорівнює величині первинної або амортизованої вартості, після закінчення терміну граничної експлуатації згадана сума, у найкращому разі, залишається стабільною, скільки б об'єкт не експлуатувався надалі. Отже, експлуатація основних фондів після закінчення амортизаційного періоду, крім інших негативних наслідків, викликає значне зростання прямих витрат на ремонти, а це неминуче викликає зростання балансової вартості основних засобів і її недоамортизованої частини [5].

Як наслідок, що чим старіший об'єкт основних засобів, тим більша його балансова вартість. Адже зростання витрат на ремонт одночасно може збільшити первинну вартість, що змінить залишкову вартість. А зростання вартості об'єкта паралельно його старінню звучить, принаймні, парадоксально.

Відображення витрат на ремонт у бухгалтерському обліку визначається впливом на майбутні економічні вигоди, які очікуються від використання об'єкта. Згідно з МСБО 16 "Основні засоби", П(С)БО 7 "Основні засоби" і П(С)БО 16 "Витрати" витрати на ремонти й інше поліпшення основних засобів, які призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від використання даних об'єктів, капіталізуються, тобто включаються до первинної вартості основних засобів. Отже, залишкова вартість зростає, але розмір раніше нарахованої амортизації при цьому залишається незмінним.

Витрати ж, які здійснюються на відновлення або підтримку основних засобів у робочому стані, списуються на витрати того звітного періоду, у якому вони здійснені. Крім того, в обліку списання витрат відображається також за місцями експлуатації основних засобів [1]. Питання вторинного включення до собівартості витрат, що пов'язані з експлуатацією основних фондів у частині проведених ремонтів, потребують подальшого теоретичного розвитку, оскільки під час нарахування амортизації основних засобів відбувається формування собівартості й включення її у витрати періоду. Під час списання витрат на ремонт, що не поліпшує технічні характеристики основних фондів підприємства, виходячи зі стандартів обліку, зазначені суми включають до складу витрат звітного періоду. Витрати на такий ремонт не відображаються в бухгалтерській інформації, що характеризує фактичний

моральний і фізичний стан об'єкта, не змінюють розмір первинної вартості й суму джерела (амортизації).

Відповідно до зазначених вище нормативних документів витрати на ремонт основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку таким чином:

– у першому випадку на суму здійснених витрат збільшується балансова вартість, що згодом призводить до зростання амортизаційних відрахувань а, отже, й до збільшення витрат підприємства за елементом собівартості "амортизація". Але встановлене джерело (амортизація) по виконаних роботах при цьому не змінює своєї величини, оскільки відбувається збільшення первинної вартості основних засобів;

– у другому випадку витрати на зазначені ремонтні роботи відразу відображаються у складі витрат поточного періоду, не змінюючи ні первісну вартість, ні розмір амортизаційних відрахувань.

Проте, на практиці зазначені витрати все ж збільшують термін корисного використання основних засобів, їх надійність, стан техніки безпеки й інші характеристики, тому, на наш погляд, показники фізичного й морального зношення мають бути зменшені.

З метою усунення подвійного збільшення собівартості пропонуємо всі витрати на ремонт основних засобів акумулювати на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" і відображати в обліку записом відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [2]:

– Д-т 15 "Капітальні інвестиції";

– К-т рахунків витрат, що пов'язані з ремонтами.

Надалі рахунок 15 "Капітальні інвестиції" закривати рахунком 10 "Основні засоби" щодо витрат, що змінюють майбутні економічні вигоди від використання основних засобів, а витрати на ремонт, що не змінюють майбутніх економічних вигод, – списувати на зменшення зношення.

У бухгалтерському обліку при цьому необхідно зробити запис, такий як:

– Д-т 10 "Основні засоби";

– Д-т 13 "Зношення необоротних активів";

– К-т 15 "Капітальні інвестиції".

Це викличе зміну залишкової вартості відремонтованого об'єкта основних засобів. Проте, обмежуючим чинником має служити розмір нарахованої амортизації. Таким чином, амортизація стане не номінальним, а реальним джерелом здійснення ремонтних робіт з підтримки основних засобів у робочому стані, що скасує подвійне включення до

собівартості витрат з нарахування амортизації та списання витрат на ремонт.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити наступні узагальнення:

1. В умовах ринкової економіки метою будь-якого підприємства є одержання стабільного прибутку за рахунок більш раціонального використання як зовнішніх, так і внутрішніх можливостей.

2. Для досягнення окресленої мети необхідно більш раціонально та економічно обгрунтовано використовувати наявні в підприємства кошти, зокрема й суму накопиченої амортизації.

3. Удосконалення обліку витрат на поліпшення основних засобів дозволить анулювати подвійне включення витрат на ремонт до складу виробничих витрат.

Список літератури

1. Витрати [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку : [затв. наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318].

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст] : [затв. наказом МФУ від 13.11.99 р.].

3. Волков, П. Н. Ремонтпригодность машин [Текст] / П. Н. Волков, А. И. Аристо. – М. : Изд-во стандартов, 1971. – С. 3.

4. Колегаев, Р. Н. Экономическая эффективность работы ремонтной службы предприятия (объединения) [Текст] / Р. Н. Колегаев, К. И. Мельникова, Б. И. Кривоберец. – К. : Техніка, 1976. – С. 11.

5. Кривоберець, Б. І. Податок на прибуток і витрати на ремонт основних фондів [Текст] / Б. І. Кривоберець, А. Б. Мірошніченко, Л. Д. Слєпшова. // Збірник наукових праць / ДонНУ. – Донецьк, 2007. – С. 141–145.

6. Чумаченко, Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятий [Текст] / Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – С. 6–8.

7. Чумаченко, Н. Еще раз об амортизации как важном источнике инвестиционной деятельности предприятий [Текст] / Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 11. – С. 3–7.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© О.С. Гузь, 2009.