

Городянська Л.В.,

кандидат економічних наук,
докторант кафедри обліку підприємницької діяльності
ДВНЗ “Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ТА НАПРЯМИ ВІДТВОРЕННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Уточнено економічну сутність амортизаційної політики, обґрунтовано її складові та елементи. Розглянуто напрями відтворення економічних ресурсів — відновлення корисності об'єкта (капітальний ремонт) та його поліпшення (реконструкція, модернізація) в бухгалтерському обліку, наголошено, що амортизаційна політика є підґрунтям для планування обсягів робіт із відтворення економічних ресурсів.

Economic essence of depreciation policy is specified, its constituents and element are grounded. Directions of recreation of economic resources are considered — renewal of utility of object (major repair) and his improvement (reconstruction, modernization) in a record-keeping. Depreciation policy is the basis for planning of volumes of works for reproducing economic resources.

Ключові слова: амортизаційна політика, відтворення, відновлення, реконструкція, модернізація, капітальний ремонт.

Низькі темпи оновлення основних засобів, незадовільна якість персоналу, негативні наслідки світової фінансової кризи зумовлюють необхідність покладатися при плануванні відтворення необоротних економічних ресурсів переважно на внутрішні джерела фінансування підприємства. Це досягається шляхом формування належної амортизаційної політики на підприємстві, поліпшення об'єктів, відновлення і заміни спрацьованих конструктивних елементів за рахунок амортизації. Процес відтворення необоротних економічних ресурсів для цілей обліку потребує уточнення складових амортизаційної політики, визначення економічної сутності поліпшення та відновлення об'єктів і відображення цих напрямів відтворення в бухгалтерському обліку.

Особливості формування амортизаційної політики розглянуті в працях вітчизняних науковців, які вказують на доцільність її подальшого вдосконалення. Так, О.В. Бондар¹ зазначає, що це складова частина загальнодержавної політики, завдяки якій підприємство може впливати на розмір оподаткованого прибутку. А.П. Грінько² пов'язує суть формування амортизаційної політики з обліковою політикою підприємства щодо використання основних засобів. Завдяки застосуванню

¹ Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання // Актуальні проблеми економіки. — 2005. — № 1. — С. 38—42.

² Грінько А.П. Формування облікової політики основних засобів — як інструмент податкового планування // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 125—128.

відповідних методів нарахування амортизації може виникати перспектива відстрочення сплати податків. Г.Г. Кірейцев³ говорить про необхідність розробки нової ефективної системи амортизації, формуванню якої сприятиме розв'язання проблем управління інвестиціями в основний капітал та процесами відтворення основних засобів. А.Е. Фукс⁴ підкреслює, що для цього потрібне певне вдосконалення на рівні підприємства. Н.В. Осипа⁵ наголошує, що це комплекс дій, які спрямовані на формування, розподіл та використання амортизаційних коштів у межах чинного законодавства.

Питання методології бухгалтерського обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію розкрито у працях таких вчених, як М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Б.І. Валуєв, К. Друрі, Р. Ентоні, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, Л.В. Нападовська, С.Ф. Покропивний, М.С. Пушкар, Є.І. Свідерський, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін. Огляд наукових праць виявив потребу в розробках практичних рекомендацій стосовно складових амортизаційної політики та єдиному тлумаченні в системі бухгалтерського обліку економічної сутності ремонту, модернізації та реконструкції, які формують напрями відтворення економічних ресурсів.

Мета статті — визначити складові амортизаційної політики, яка сприятиме активізації процесу відтворення економічних ресурсів за рахунок власних джерел фінансування й уточнити для цілей обліку економічний зміст категорій “ремонт”, “модернізація”, “реконструкція”, що є напрями відтворення економічних ресурсів на підприємстві.

Визначимо економічний зміст амортизаційної політики та основні складові підготовки відповідного наказу задля ефективної організації обліку відтворюваних економічних ресурсів та забезпечення їх своєчасного відтворення на підприємстві.

Дослідження показало, що категорія “амортизаційна політика підприємства” включає планування, нарахування та використання амортизації. Зміст амортизаційної політики підприємства і держави являє собою сукупність економічних категорій та важелів, які діють через сутність і функції амортизації.

Наведений огляд економічної літератури, дослідження підходів до формування амортизаційної політики дозволили запропонувати, згідно з вимогами чинного законодавства, складові амортизаційної політики підприємства та елементи, якими передбачено вибір альтернативних методів нарахування амортизації на

³ Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК. — 2004. — № 1. — С. 23–30.

⁴ Фукс А.Е. Проблеми вдосконалення амортизаційної політики в Україні // Матеріали міжнародної наук.-практ. конференції “Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання” (4–5 червня 2004 р.). — Луцьк: Волинський державний ун-т ім. Лесі Українки. — 2004. — С. 83–84.

⁵ Осипа Н.В. Формування амортизаційної політики вугледобувних підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 — Економіка, організація і управління підприємствами / Східноукраїнський нац. ун-т ім. В. Даля. — Луганськ, 2006. — 20 с.

основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи, сукупність яких складає відтворювані економічні ресурси підприємства (табл. 1).

Гармонійне поєднання інструментів управління амортизаційною політикою забезпечується цілеспрямованою роботою багатьох служб підприємства, тому підготовка та прийняття обґрунтованих управлінських рішень вимагають визначення основних методологічних аспектів організації амортизаційної політики, проведення оцінки та вибору з сукупності альтернативних варіантів оптимального методу нарахування амортизації відтворюваних економічних ресурсів. Амортизаційну політику підприємства визначають виважені управлінські рішення щодо вибору методу нарахування амортизації, організації обліку відтворюваних економічних ресурсів, аналізу та планування напрямів використання накопиченої амортизації. Рациональне застосування на підприємстві амортизаційної політики дозволяє керівництву створити внутрішнє джерело фінансування для відтворення економічних ресурсів, розширення виробництва і забезпечення нового напрямку бізнесу.

Розглянемо сутність ремонту, реконструкції та модернізації як напрямів відтворення економічних ресурсів для відновлення і підтримання об'єктів у роботоздатному стані та їх поліпшення на підприємстві. Наприклад, Н.В. Швець розглядає процес відтворення у двох напрямках — підтримка діючих об'єктів основних засобів у робочому стані та їх відновлення⁶. До першого напрямку автор відносить технічне обслуговування, поточний та капітальний ремонт, до другого — модернізацію та реконструкцію. Але ми не погоджуємося з даним трактуванням сутності напрямів відтворення з таких причин. Огляд нормативної та економічної літератури⁷ і проведене дослідження дозволили уточнити економічну сутність категорії “відновлення”. Так, відновлення — це приведення до попереднього стану, надання попереднього вигляду чомусь пошкодженому, зіпсованому, зруйнованому.

Огляд вітчизняних наукових праць⁸ свідчить, що не існує єдиного підходу до визначення сутності ремонтів як економічної категорії, до того ж не вирішено проблему їх єдиної класифікації для цілей бухгалтерського обліку. Автори пропонують

⁶ Швець Н.В. Організаційно-економічний механізм управління відтворенням основних засобів підприємства (на прикладі підприємств хімічної промисловості): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 — Економіка, організація і управління підприємствами / Національний гірничий університет. — Д., 2005. — С. 14.

⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 зі змінами та доповненнями: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>; Сучасний тлумачний словник української мови / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. — Х.: ВД “Школа”, 2009. — С. 140—141.

⁸ Захарчук М.А. Ремонт основних засобів, їх сутність та класифікація // Фінанси, облік і аудит: 36. наук. праць. — Спец. випуск. Ч. I / Відп. ред. М.М. Коцупатрий. — К.: КНЕУ, 2007. — С. 91—105; Кириченко В.В. Методика обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів (на прикладі промислових підприємств Вінницької області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2004. — 21 с.; Ларіков В.Ю. Облік та контроль витрат на ремонт основних засобів виробничого призначення: методика та організація: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. —

Таблиця 1. Складові та елементи амортизаційної політики відтворених економічних ресурсів

Складові амортизаційної політики	Елементи амортизаційної політики (альтернативні варіанти)	Яким чинним нормативним документом регулюється
<p>Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів</p>	<p>Метод нарахування амортизації по кожній групі основних засобів та нематеріальних активів визначається самостійно підприємством. Амортизація основних засобів (крім інших необоротних активів) і нематеріальних активів нараховується щомісяця одним із п'яти методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> — прямолінійним; — виробничим; — кумулятивним; — методом зменшення залишкової вартості; — методом прискореного зменшення залишкової вартості. Для об'єктів основних засобів підприємство також може використовувати методи і норми нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством (податковим методом) 	<p>п. 26 П(С)БО 7 "Основні засоби"; п. 27 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"</p>
<p>Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів</p>	<p>Обирається один із чотирьох способів нарахування амортизації:</p> <ul style="list-style-type: none"> — прямолінійний; — виробничий; — у розмірі 50 % вартості, що амортизується, а решта 50 % — у місяці їх вилучення з балансу за непридатністю; — у розмірі 100 % вартості, що амортизується в першому місяці використання об'єкта 	<p>п. 27 П(С)БО 7 "Основні засоби"</p>
<p>Строк корисного використання</p>	<p>Встановлюється підприємством самостійно. При цьому щодо кожного об'єкта враховують його очікувані потужність та продуктивність, фізичне, функціональне, економічне (зовнішнє) та моральне спрацювання, правові або аналогічні обмеження щодо його експлуатації</p>	<p>п. 4 П(С)БО 7 "Основні засоби"; пп. 31, 37.7 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"</p>
<p>Початкова вартість об'єкта необоротних активів</p>	<p>Визначається відповідно до вимог чинного законодавства</p>	<p>П(С)БО 7 "Основні засоби"; П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"</p>
<p>Ціновий критерій необоротних матеріальних активів</p>	<p>Підприємство самостійно встановлює вартісну ознаку необоротних матеріальних активів, за якою активи залежно від їх вартості поділяються на дорогоцінні (основні засоби) та малоцінні (інші необоротні матеріальні активи)</p>	<p>П(С)БО 7 "Основні засоби"</p>
<p>Ліквідаційна вартість необоротних матеріальних активів</p>	<p>Встановлюється підприємством самостійно. Це сума, яку планує отримати підприємство від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією)</p>	<p>п. 4 П(С)БО 7 "Основні засоби"</p>
<p>Ліквідаційна вартість нематеріальних активів</p>	<p>Приймається до нуля, крім випадків, коли:</p> <ul style="list-style-type: none"> — існує невдвовжене зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; — ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку, коли очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта 	<p>п. 28 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"</p>
<p>Переоцінена (зменшена чи відновлена) вартість об'єкта необоротних активів</p>	<p>Вартість необоротних активів після їх переоцінки визначається підприємством самостійно</p>	<p>П(С)БО 7 "Основні засоби"; П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"; Лист Мінфіну України "Відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів"</p>

Джерела: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 зі змінами та доповненнями: [Електр. ресурс] — <http://zakon.rada.gov.ua>; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 із змінами та доповненнями: [Електр. ресурс] — <http://zakon.rada.gov.ua>; Лист Міністерства фінансів України "Відображення в бухгалтерському обліку дооцінки об'єктів основних засобів" від 09.02.2008 № 31-34000-20-10/3665 // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 8. — С. 11.

визначати економічну сутність ремонту основних засобів як виправлення пошкоджень, поломок, усунення дефектів, вад, лагодження об'єктів основних засобів, заміна фізично спрацьованих конструктивних елементів, деталей та вузлів.

З цих двох визначень випливає, що ремонт відноситься саме до відновлення необоротних матеріальних ресурсів. Виробництво якісної продукції, оновлення її асортименту і номенклатури можливі лише за умов забезпечення належним фінансуванням своєчасного відновлення виробничих технологій, обладнання, машин підприємства. Для цього на підприємстві відповідно до пп. 14 і 15 П(С)БО 7 “Основні засоби” проводять заходи щодо відтворення необоротних матеріальних ресурсів із використанням внутрішніх джерел інвестування, таких як амортизація. Серед напрямів використання амортизації на відтворення матеріальних об'єктів пропонується виокремлювати — відновлення корисності ресурсу або підтримання об'єкта у роботоздатному стані шляхом проведення ремонту і поліпшення якості об'єктів шляхом їх реконструкції та модернізації.

Розглянемо сутність відновлення корисності необоротних матеріальних ресурсів, до яких належать основні засоби та інші необоротні матеріальні ресурси. Здатність необоротних економічних ресурсів приносити прибуток робить їх корисними, втрата цих властивостей означає необхідність відтворення. Згідно з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема п. 26 МСБО 16 “Облік основних засобів”⁹, ремонти основних засобів проводяться з метою відновлення рівня їх продуктивності або підтримання очікуваного рівня економічних вигід, запланованих підприємством ще на початку експлуатації об'єкта. Такі витрати на ремонт списують здебільшого в момент їх виникнення, тобто в тому звітному періоді, коли їх було проведено. У системі вітчизняного бухгалтерського обліку витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта основного засобу в робочому стані та одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від використання основних засобів, обліковують відповідно до п. 15 П(С)БО 7 “Основні засоби”¹⁰. Такі витрати включаються до складу витрат звітного періоду. В економічній літературі ми також не знайшли однозначного поділу ремонтів за різними ознаками та елементами, про що свідчить класифікація, наведена в табл. 2.

Для цілей ведення бухгалтерського обліку запропоновано класифікувати ремонти за такими ознаками, як спосіб проведення, функціональне призначення, періодичність та складність виконання. За способами проведення ремонтів основних

К., 2007. — 20 с.; *Леонтьєва В.І.* Облік і контроль витрат з ремонту основних засобів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2008. — 20 с.

⁹ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Пер. з англ. / Під ред. С.Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2000. — 1272 с.

¹⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 зі змінами та доповненнями: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

Таблиця 2. Пропозиції щодо класифікації ремонтів за ознаками та елементами

Поділ ремонтів за елементами	Класифікація ремонтів за ознаками		
	М.А. Захарчук	В.В. Кириченко	В.Ю. Ларіков
Поточний, капітальний	Економічною		—
	—	—	За періодичністю і складністю виконання
Поточні, середні, капітальні ремонти	Технологічною	—	—
	—	Технічною	—
Господарським, підрядним, змішаним способом	За способом здійснення		—
	—	—	За способом проведення
Планово-попереджувальні, позапланові ремонти	За відношенням до плану здійснення		—
Плановий, позаплановий	—		За можливістю планування
Основні засоби виробничого та невиробничого призначення	За відношенням до господарської діяльності		—
Виробничого та адміністративного призначення, сфери збуту тощо	—		За місцем та сферою використання основних засобів
Власних, орендованих основних засобів	За належністю основних засобів		—
	—	—	За правом власності об'єктів
Засобів, закріплених за центрами витрат та центрами відповідальності	—	—	За рівнем контролюваності

Джерела: Захарчук М.А. Ремонт основних засобів, їх сутність та класифікація // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. — Спец. випуск. Ч. I / Відп. ред. М.М. Коцупатрий. — К.: КНЕУ, 2007. — С. 98; Кириченко В.В. Методика обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів (на прикладі промислових підприємств Вінницької області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2004. — С. 6; Ларіков В.Ю. Облік та контроль витрат на ремонт основних засобів виробничого призначення: методика та організація: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 — Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. — К., 2007. — С. 6.

засобів виокремлюють роботи господарським способом, які виконуються власними силами підприємства, або підрядним — силами сторонніх спеціалізованих ремонтних підприємств. Ремонт об'єктів основних засобів поділяють за функціональним призначенням на виробничі та невиробничі. Залежно від призначення основних засобів у виробничому процесі витрати на їх ремонт списують за рахунок поточних витрат звітного періоду або прибутку в системі бухгалтерського обліку. За періодичністю та складністю виконання виокремлюють поточний, середній і капітальний ремонт основних засобів.

Поточний ремонт є основним видом профілактичного ремонту, який передбачає виконання дрібних робіт із відновлення, виправлення, часткової заміни окремих швидкозношуваних деталей основних засобів, налагодження об'єктів та їх регулювання. Цей вид ремонту здійснюється в процесі експлуатації основного засобу для гарантованого забезпечення роботоздатності об'єкта і підтримання його в нормальному санітарно-технічному стані. Проведення поточного ремонту потребує зупинення обладнання, вимкнення електроструму, а тому його виконують переважно в неробочі зміни або дні. Мета поточного ремонту — збереження

основних засобів у придатному для експлуатації стані, для чого проводять регулярні ремонтно-профілактичні роботи з усунення дрібних неполадок, попередження прогресуючого фізичного спрацювання та морального старіння.

Середній ремонт — це вид профілактичного ремонту, який передбачає повне розбирання об'єкта, заміну всіх спрацьованих вузлів, деталей і конструкцій. Проводиться він кілька разів на рік для відновлення робочого ресурсу об'єкта основних засобів і поліпшення його експлуатаційних характеристик. Мета середнього ремонту — забезпечити робочий стан основного засобу між двома капітальними ремонтами.

Капітальний ремонт є формою відтворення основних засобів та складним за обсягом робіт видом профілактичного ремонту. Його проведення передбачає комплекс робіт з відновлення справності об'єктів основних засобів, їх повного демонтажу, заміни спрацьованих деталей і вузлів, важливих частин та основних конструкцій. Капітальний ремонт передбачає повне зупинення обладнання на тривалій час. Проводять його з періодичністю понад рік з інтенсивністю, яка залежить від умов експлуатації об'єктів основних засобів. Капітальний ремонт не забезпечує повного відновлення всіх якісних експлуатаційних характеристик об'єктів основних засобів. Мета капітального ремонту — відшкодування нормального фізичного спрацювання конструктивних елементів основних засобів, максимально можливе відновлення справності об'єктів та їх техніко-експлуатаційних параметрів. Капітальний ремонт основного засобу не підвищує рівень продуктивності об'єкта, який було оцінено підприємством ще на початку його експлуатації. Економічна доцільність проведення капітального ремонту основних засобів визначається шляхом порівняння витрат на капітальний ремонт із вартістю об'єктів, що ремонтуються. Витрати на проведення капітального ремонту орендованих основних засобів здійснюються за рахунок коштів орендаря, якщо це передбачено договором оренди. У цьому випадку витрати на капітальний ремонт не включаються до суми орендної плати. Витрати на проведення орендодавцем капітального ремонту орендованого майна сплачуються ним і включаються до суми орендної плати.

Ремонт основних засобів поліпшує їх експлуатаційні показники та відшкодовує часткове спрацювання основних засобів шляхом заміни зношених конструкцій і деталей більш міцними й економічними. Сутність ремонту полягає в якісному збереженні робочих параметрів основних засобів, забезпеченні постійної роботоздатності об'єктів протягом запланованого періоду їх експлуатації та частковому відновленні техніко-експлуатаційних властивостей шляхом заміни чи оновлення зношених деталей, вузлів, регулювання механізмів. Своєчасне проведення ремонтних робіт сприятиме запобіганню аваріям та швидкому спрацюванню основних засобів. Метою ремонтних робіт є підтримання основного засобу в робочому стані, часткове відновлення експлуатаційних властивостей його об'єкта протягом усього строку корисної експлуатації, який визначено в наказі про амортизаційну політику підприємства. Ремонтні роботи не приводять до збільшення у

майбутньому економічних вигід від використання основних засобів та продовження строку їх корисного використання. Належна експлуатація основних засобів та своєчасне проведення профілактичного ремонту забезпечать максимальну надійність і економічність кожної групи основних засобів на всіх виробничих ділянках підприємства.

Розглянемо економічну сутність процесу поліпшення необоротних економічних ресурсів¹¹. Поліпшувати означає вдосконалювати, робити щось кращим, більш досконалим і задовільним. Поліпшення приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Цей напрям відтворення пов'язаний з реконструкцією та модернізацією необоротних ресурсів.

Дослідження виявило потребу в уточненні визначення економічної сутності категорії “реконструкція”. Реконструкція — це перевлаштування на новій технічній основі, докорінна перебудова необоротних матеріальних активів з метою суттєвого технічного переозброєння виробництва, поліпшення, вдосконалення, впорядкування та відновлення цих об'єктів. Реконструкція подовжує строк ефективної експлуатації основних засобів, збільшує їх первісну вартість на суму витрат на її проведення та майбутніх економічних вигід, очікуваних від використання об'єкта після його поліпшення. На період реконструкції основних засобів нарахування амортизації призупиняється. Реконструкція проводиться за єдиним проектом раз на 5—10 років. Залишкову вартість основних засобів, що тимчасово знаходяться на реконструкції, наводять у примітках до фінансової звітності.

Вважаємо за необхідне уточнити суть терміна “модернізація”, розглядаючи її як змінування, вдосконалення, поліпшення нематеріального активу та не повністю фізично спрацьованого основного засобу, об'єкти яких частково втратили споживачькі властивості внаслідок морального старіння. Модернізація подовжує строк корисного використання нематеріальних активів, основних засобів, їх інтенсивної експлуатації, випуску нової продукції, розвитку технічної і технологічної бази виробництва та підвищення конкурентоспроможності підприємства. Модернізація виробництва пов'язана зі змінами споживачького попиту, з наявністю нових ідей, моральним старінням об'єктів та фінансовими можливостями підприємства. Цей процес часто супроводжується реконструкцією діючого підприємства і може мати характер часткового переоснащення. При проведенні модернізації впроваджують маловідхідні технології, які збільшують обсяг продукції, розширюють її асортимент і підвищують якість. Модернізацію необхідно проводити в разі морального старіння та втрати об'єктами основних засобів корисності, наслідками чого є повне або часткове зниження споживачького попиту на окремі види продукції, виготовлені з допомогою основних засобів, зменшення амортизаційної вартості виробничих об'єктів та скорочення строку їх експлуатації. Метою проведення модернізації є

¹¹ Сучасний тлумачний словник української мови / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. — Х.: ВД “Школа”, 2009. — С. 697.

підвищення техніко-експлуатаційних параметрів обладнання до рівня сучасних вимог виробництва. Модернізація не змінює моделі діючого об'єкта основних засобів, навіть після її неодноразового повторення¹². Проведення модернізації нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”¹³, пов'язане з об'єктами, використання яких після відповідних поліпшувальних заходів на дату балансу ще не відбулося. Облік використання незавершених капітальних вкладень (інвестицій) на поліпшення необоротних нематеріальних активів (модернізацію) та матеріальних активів (реконструкцію, модернізацію) відображають на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Приклад з обліку витрат на проведення підрядним способом робіт з реконструкції та модернізації основних засобів наведено у табл. 3.

Таблиця 3. Відображення в обліку витрат на проведення підрядним способом робіт з реконструкції та модернізації основних засобів (приклад)

Зміст господарської операції	Рахунок бухгалтерського обліку		Сума, грн
	дебет	кредит	
Відображено заборгованість сторонньому підприємству за виконані роботи з реконструкції або модернізації об'єктів основних засобів	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	8000
Відображено суму податкового кредиту, сплачену сторонньому підприємству за виконані роботи з реконструкції або модернізації об'єктів основних засобів	641 “Розрахунки за податками”	631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	1600
Збільшено первісну вартість основних засобів після завершення робіт щодо їх поліпшення на суму, яку використало підприємство	10 “Основні засоби”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	8000

У бухгалтерському обліку модернізація та реконструкція приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які очікуються від використання об'єкта основних засобів та зростання первісної вартості на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта. На період проведення модернізації чи реконструкції призупиняється нарахування амортизації об'єкта основного засобу з місяця, наступного за цією подією. Передавання об'єкта основного засобу на капітальний ремонт, модернізацію та реконструкцію підприємства документально оформлюють актом приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (типова форма № ОЗ-2)¹⁴, а установи і організації, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, — актом за типовою формою № ОЗ-2

¹² Решетняк О. О. Відшкодування морального зносу технологічного обладнання підприємств машинобудування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 — Економіка, організація і управління підприємствами / Східноукраїнський нац. ун-т ім. В. Даля. — Луганськ, 2005. — С. 5—6.

¹³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 зі змінами та доповненнями: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

¹⁴ Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.1995 № 352: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

(бюджет)¹⁵. В акті вказують кошторисну вартість робіт з ремонту, модернізації, реконструкції об'єкта (згідно із затвердженим розрахунком витрат на його проведення) і фактичну вартість завершених робіт.

Вимогами податкового законодавства встановлено, що витрати на проведення всіх видів ремонтів, реконструкції та модернізації основних фондів виробничого призначення підлягають амортизації. Суму ремонту основних фондів виробничого призначення, яка не перевищує 10 % від сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року, підприємство може протягом звітного періоду відносити до валових витрат.

Огляд статистичних даних дозволив виявити негативну тенденцію до неухильного зростання з 2000 року ступеня спрацювання основних засобів, який, станом на 2006 рік, становив 51,5 %¹⁶. Це свідчить про низький рівень управління вітчизняними підприємствами через розмір нарахованої амортизації як внутрішнього джерела фінансування та застосування сум накопиченої амортизації не на відновлення і поліпшення основних засобів, а на власні поточні потреби.

Вітчизняні підприємства мають приділяти пильну увагу формуванню амортизаційної політики для управління розміром нарахованої амортизації з урахуванням показників економічної діяльності. Існує можливість використання в обліку внутрішнього джерела інвестування за напрямками відновлення корисності ресурсу шляхом проведення капітального ремонту та поліпшення об'єктів шляхом проведення їх реконструкції чи модернізації. У бухгалтерському обліку сума витрат на проведення цих заходів розподіляється за напрямками відтворення таким чином: на ремонт основних засобів цю суму включають до складу витрат; на модернізацію та реконструкцію об'єкта — відносять на зростання первісної вартості основних засобів. Наведені пропозиції сприятимуть раціональній організації бухгалтерського обліку цих видів ресурсів на підприємстві та своєчасному проведенню робіт з їх відтворення. Усе це дасть змогу запобігти швидкому старінню необоротних ресурсів та забезпечити підвищення якості продукції.

Основним напрямом подальших наукових досліджень є формування системи показників, яка дозволить після проведених заходів з відновлення або поліпшення необоротних економічних ресурсів оцінити рівень їх відтворення, охарактеризувати його якість та результативність.

¹⁵ Наказ Головного управління Державного казначейства України, Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та Інструкції з їх складання” від 02.12.1997 №125/70: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua>.

¹⁶ Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держкомстат України; за ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2008. — С. 95.