

УДК 657.421: 622(477)

О.О. ІЗМАЙЛОВА, аспірантка,

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ

ОБЛІК СТВОРЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ РЕЗЕРВУ НА ВІДНОВЛЕННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто джерела фінансування витрат з відновлення та поліпшення основних засобів, відображено існуючі підходи до акумулювання внутрішніх фінансових ресурсів підприємств на ці потреби в чинній системі обліку. Запропоновано методику обліку формування та використання резерву на відновлення та поліпшення основних засобів гірничо-збагачувальних підприємств.

Проблема та її зв'язок з науковими і практичними завданнями. Вчасне відновлення та поліпшення основних засобів здійснює відчутний позитивний вплив на функціонування гірничо-збагачувальних підприємств, формуючи необхідний економічний і технічний потенціал для їх стабільної діяльності на перспективу. З плином часу виробниче обладнання гірничо-збагачувальних підприємств зазнало морального та фізичного зносу, середній рівень якого складає 45-56% [7]. Виконання робіт з відновлення й поліпшення основних засобів набуває все більшого поширення, ставлячи перед підприємствами важливе завдання пошуку надійних і дешевих джерел покриття таких витрат з подальшим достовірним їх відображенням в бухгалтерському обліку. Для фінансування витрат на відновлення і поліпшення основних засобів, а особливо їх активної частини, слід передбачити такий порядок поступового залучення або нагромадження коштів, щоб запобігти раптового надмірного фінансового навантаження на гірничо-збагачувальне підприємство при здійсненні таких витрат.

На жаль, амортизаційні кошти, які раніше традиційно виступали одним з вагомих джерел фінансування відновлення та поліпшення необоротних активів, майже втратили здатність до відшкодування значних витрат навіть на просте відтворення основних засобів. Можливості залучення коштів гірничорудними підприємствами із зовнішніх джерел на платних засадах для проведення модернізації, реконструкції, технічного переозброєння та ремонтів з елементами покращення в посткризовий період є дуже обмеженими. Гірничорудним підприємствам досить складно, а іноді неможливо спрямувати одразу значні кошти з прибутку звітного періоду на здійснення відповідних заходів, які зумовлені потребами в заміні окремих спрацьованих деталей і вузлів, відновленні та поліпшенні основних засобів. Тому досить актуальним питанням є пошук способів акумулювання необхідних фінансових ресурсів з внутрішніх джерел, зокрема через створення відповідних резервів. Формування резерву коштів на відновлення і поліпшення основних засобів потребує чітко визначеної методики ведення обліку таких господарських операцій, що свідчить про актуальність розв'язання завдань облікового забезпечення створення і використання резерву для здійснення робіт з підтримання основних засобів гірничо-збагачувальних комбінатів України у робочому стані та підвищення їх технічного рівня.

Аналіз досліджень та публікацій. Питання обліку фінансового покриття витрат на поліпшення основних засобів висвітлені у наукових працях таких авторів, як М.І.Бондар, В.В.Гливенко, В.М.Діба, Я.Д.Крупка, Т.П.Остапчук та інші. Проте поки продовжується пошук раціональних способів нагромадження і витрачання коштів на проведення робіт з відновлення і поліпшення основних засобів у сучасних умовах господарювання. Не сформовано також єдиного погляду на методичні засади обліку фінансування таких витрат з різних, в т.ч. власних, джерел.

Постановка завдання. Метою статті є систематизований аналіз існуючих підходів до обліку формування та використання резерву як додаткового внутрішнього джерела фінансування витрат на оновлення й поліпшення основних засобів підприємства та викладення авторської методики обліку такого резерву для гірничо-збагачувальних підприємств відповідно до чинної нормативно-правової бази в Україні.

Викладення матеріалу та результати. Фінансове покриття витрат на відновлення та поліпшення основних засобів може здійснюватись з різних джерел. Основні з них наведені на рис. 1. Для кожного виду джерел фінансування характерні певні переваги і вади.

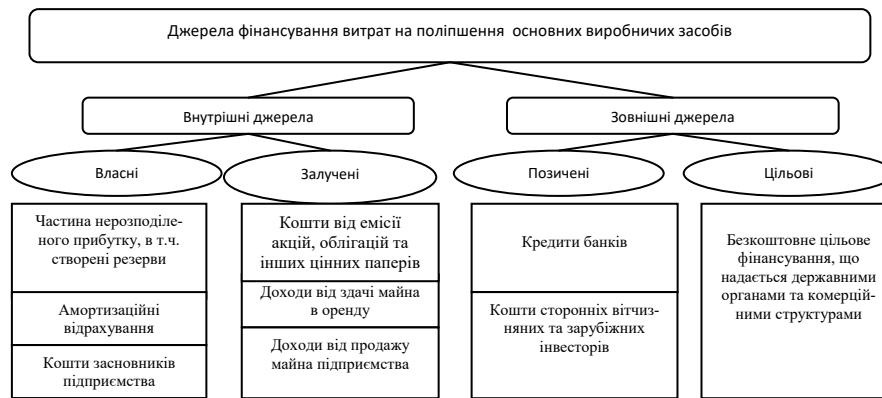


Рис. 1. Джерела фінансування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів [1, с. 39; 10, с. 62]

Так, фінансові надходження з внутрішніх залучених і зовнішніх джерел дозволяють розширювати масштаби і скорочувати терміни виконання робіт з відновлення та поліпшення необоротних активів гірничо-збагачувальних підприємств, одержуючи ефект фінансового леверіджу (важеля), розподіляючи фінансові ризики між підприємством, іншими фінансово-кредитними установами, страховими компаніями та забезпечуючи зовнішній контроль за ефективністю використання коштів. Водночас, є не досить сприятливі наслідки застосування зазначених фінансових ресурсів, серед яких загроза виникнення боргової залежності від кредиторів або можливість втрати частини власності, тривалий період залучення коштів через емісію цінних паперів, висока вартість користування кредитними коштами та ін.

До переваг внутрішніх власних джерел фінансування належить їх більша надійність та оперативність використання, відсутність додаткових витрат на виплату відсотків за кредитами, зниження ризику неплатоспроможності підприємства та забезпечення високого рівня контролю й управління з боку власника. Серед основних недоліків фінансування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів з власних джерел слід зазначити:

можливість значних коливань прибутковості підприємств по роках, що може викликати нестачу необхідних обсягів фінансування в певні періоди часу;

наявність загрози зниження коефіцієнту оборотності капіталу і рівня ліквідності через «заморожування» на певний час коштів в інвестиційному процесі.

Тому з метою поступового накопичення гірничо-збагачувальними підприємствами необхідних обсягів фінансування з внутрішніх власних джерел та їх використання для потреб відновлення і поліпшення основних засобів доцільно створювати відповідний резерв коштів.

В науковій літературі знайшли відображення різні підходи до акумулювання і витрачання внутрішніх коштів підприємств на відновлення та поліпшення необоротних активів, а також до методичного забезпечення пов'язаних з цими процесами облікових операцій.

Зокрема, А.Гуменюк доводить необхідність створення фонду відновлення основних засобів, кошти якого передбачено використовувати для поліпшення і реконструкції цього виду необоротних активів. Такий фонд, на його думку, забезпечить здійснення поточних ремонтів, відтворення основних засобів з метою покращення техніко-технологічного стану виробництва та дозволить дотримуватись техніки безпеки через вчасно проведені ремонтні роботи [2]. Створення та використання фонду на відновлення основних засобів не викликає особливих заперечень. Проте здається не зовсім правомірним зосереджувати у цьому фонді завчасно грошові кошти на проведення поточних ремонтів та технічного обслуговування обладнання, тому що, по-перше, розмір таких витрат є незначним, а по-друге, відповідно до законодавства всі витрати на ремонт повинні списуватися на витрати звітного періоду безпосередньо по закінченню робіт.

Інша група авторів вважає за доцільне відкриття окремого субрахунку для накопичення і використання фінансових ресурсів на інвестиційні потреби за цільовим призначенням. В.В. Гливенко та В.С. Лень пропонують формування й витрачання фонду цільового фінансування капітальних інвестицій шляхом відкриття субрахунку «Фонд цільового фінансування капітальних інвестицій» до рахунку «Цільове фінансування і цільові надходження». Даний субрахунок вони рекомендують кореспондувати з субрахунком «Формування фонду цільового фінансування капітальних інвестицій», що відкривається до рахунку «Інші необоротні матеріальні активи» [3, с. 370]. За усіх переваг, що

пов'язані зі створенням такого цільового фонду, викликає певні сумніви та обставина, що на даному субрахунку зосереджуються у великих обсягах кошти на різні потреби капітального інвестування. Причому ці кошти вилучаються з обороту підприємства в інвестиційний процес на досить тривалий період. З огляду на це, на нашу думку, краще створювати фонди з більш детальним призначенням капітальних витрат, а саме: на інновації, екологію, відновлення та поліпшення об'єктів основних засобів тощо.

Т.П. Остапчук наполягає на створенні фонду для відтворення необоротних активів та відшкодування витрат, понесених в результаті їх придбання або поліпшення. Для обліку коштів в даному фонді автор виокремлює такі субрахунки: 157 «Внески на здійснення капітальних інвестицій», 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів», 426 «Фонд на відтворення необоротних активів» [4, с. 12-13]. Слід зазначити, що в розпорядженні гірничо-збагачувальних комбінатів знаходяться необоротні активи, що не тільки залучені до виробничо-господарської діяльності, а й виконують соціально-культурні, природоохоронні й екологічні функції. Тому спроба Т.П.Остапчук накопичити в межах одного фонду всі кошти на відтворення необоротних активів є недостатньо виправданою. Зручніше акумулювати внутрішні фінансові ресурси підприємств лише на виконання робіт з відновлення та поліпшення основних засобів, що дозволить зосереджувати власні кошти переважно на фінансовому забезпеченні підтримання в належному стані та удосконалення вже сформованого технологічного комплексу обладнання для гірничо-збагачувального виробництва. Натомість для придбання і створення основних засобів, зважаючи на масштабність капітальних витрат, можна вважати раціональнішим залучення і використання коштів з різних внутрішніх та зовнішніх джерел, застосовуючи вже існуючий порядок ведення обліку в сформованому нормативно-правовому полі.

Н.Довгопол дотримується погляду щодо застосування активного рахунку 32 «Відрахування на капітальні інвестиції», на якому передбачено депонувати та обліковувати реальні грошові кошти на капітальне інвестування в об'єкти основних засобів, які утворюють реальний грошовий фонд відновлення з назвою «Фонд капітальних інвестицій» [5, с. 10-11]. З таким підходом важко погодитись через відвертання протягом тривалого періоду значної частини оборотних коштів підприємства на інвестиційні потреби, що негативно позначається на ліквідності та платоспроможності підприємства. Автор намагається довести, що «заморожена» частина оборотних коштів на здійснення капітальних інвестицій на рахунку 32 не є суттєвою для українських підприємств. Проте, за оцінками фахівців, щорічна сума відрахувань на здійснення капітальних інвестицій у відновлення, поліпшення основних засобів та на підтримку виробничих потужностей промисловими підприємствами України має дорівнювати 20-25 % середньорічної вартості товарної продукції [6], а це є значною сумою.

Поряд зі створенням розглянутих фондів деякими авторами доводиться доцільність акумулювання на відновлення й поліпшення основних засобів частини нерозподіленого прибутку та амортизації через створення спеціального резерву. Так, Я.Д.Крупка в своїх працях зазначає, що в окремі періоди, відповідно до загальнодержавної політики, джерелом для здійснення ремонтів, модернізації та інших видів поліпшення виступали єдиний фонд ремонтів, резерв на проведення ремонтів та модернізації й фонд розвитку виробництва, науки і техніки, але з врахуванням податкового законодавства формування зазначених фондів було скасовано [8]. В теорії бухгалтерського обліку описується доречність та можливість створення і використання фондів «економічного стимулювання» та «спеціальних фондів» [9, с. 37].

Чинною нормативно-правовою базою України не обумовлено обов'язкове створення і використання резервів на відновлення та поліпшення основних засобів. Проте не заперечується можливість передбачити формування такого резерву в обліковій політиці підприємства.

На нашу думку, резервування коштів на відновлення та поліпшення основних засобів дозволяє створити додаткове стабільне внутрішнє джерело фінансування гірничо-збагачувальними підприємствами зазначених витрат. Тому рекомендується формування такого резерву здійснювати за рахунок амортизаційних відрахувань основних засобів, нерозподіленого

прибутку, цільового фінансування і цільових надходжень, а також резервного капіталу. Відповідно до розробленої авторської методики обліку зазначеного резерву передбачено введення додаткового субрахунку 479 «Резерв (забезпечення) відновлення та поліпшення основних засобів». Це пасивний рахунок, що призначений для узагальнення інформації про отримані та використані ресурси на відновлення й поліпшення основних засобів за функціональним призначенням. За кредитом відображається створення резерву, за дебетом – його використання на відновлення та поліпшення основних засобів.

Запропонований порядок обліку формування резерву на відновлення та поліпшення основних засобів з внутрішніх власних джерел розглянутий на матеріалах ПАТ «Інгулецький гірничо-збагачувальний комбінат» (рис. 2).

З метою уникнення перевитрат коштів і визначення раціональних обсягів фінансових ресурсів, які можливо вилучати з обороту підприємства на капітальні витрати з відновлення та поліпшення основних засобів, рекомендується визначати граничну величину відрахувань до резерву на підставі:

даних попередніх періодів за оборотами по дебету субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відповідно до аналітичної спрямованості витрат;

даних «Плану технічної модернізації, модифікації, переозброєння й іншого поліпшення промислово-виробничого обладнання», складеному у грошовому вираженні;

«Бізнес-планів оновлення обладнання», «Інвестиційних програм підприємств» та «Річних кошторисів подібних робіт».

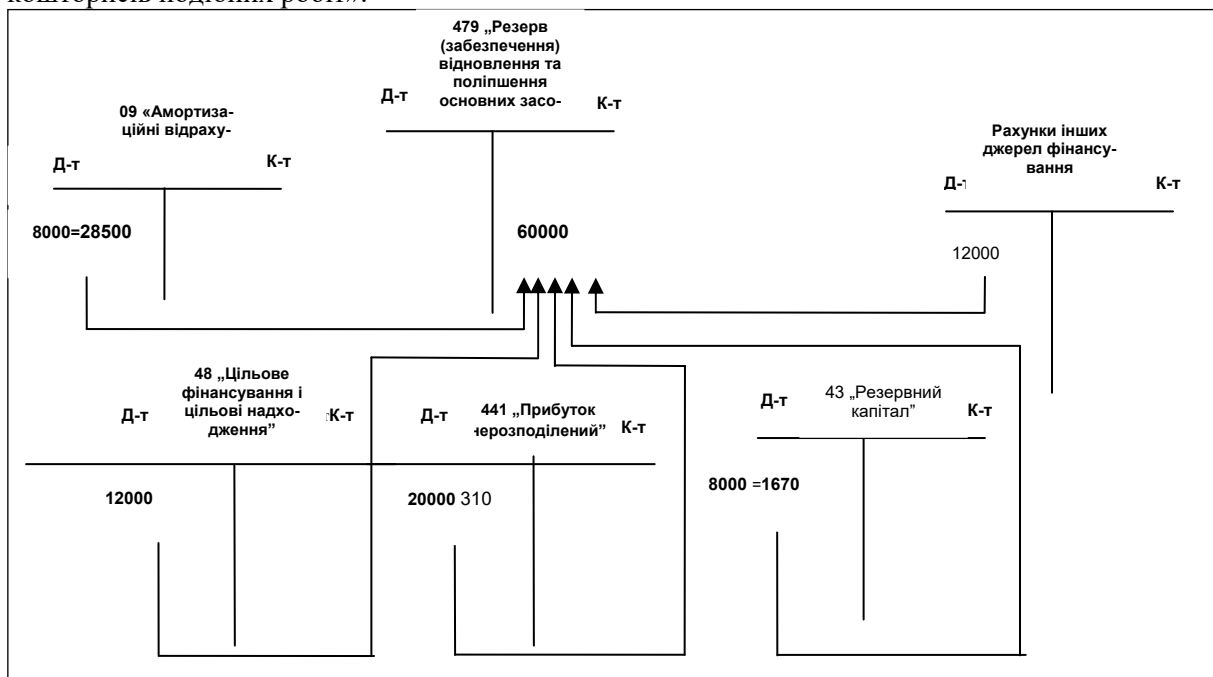


Рис. 2. Облік створення резерву на відновлення та поліпшення основних засобів на ПАТ «Інгулецький ГЗК», тис. грн.

Базою для визначення кошторисної вартості робіт з відновлення та поліпшення основних засобів є проектна й робоча документація, чинні кошторисні нормативи, інформація про ринкові (відпускні) ціни на обладнання і матеріали тощо. Кошти резерву слід планувати строго на один операційний цикл роботи підприємства з урахуванням кількості обладнання, що потребує відновлення та поліпшення. Для обліку використання зазначеного резерву із застосуванням підрядного і господарського способів виконання робіт пропонується кореспонденція рахунків, наведена на рис. 3.

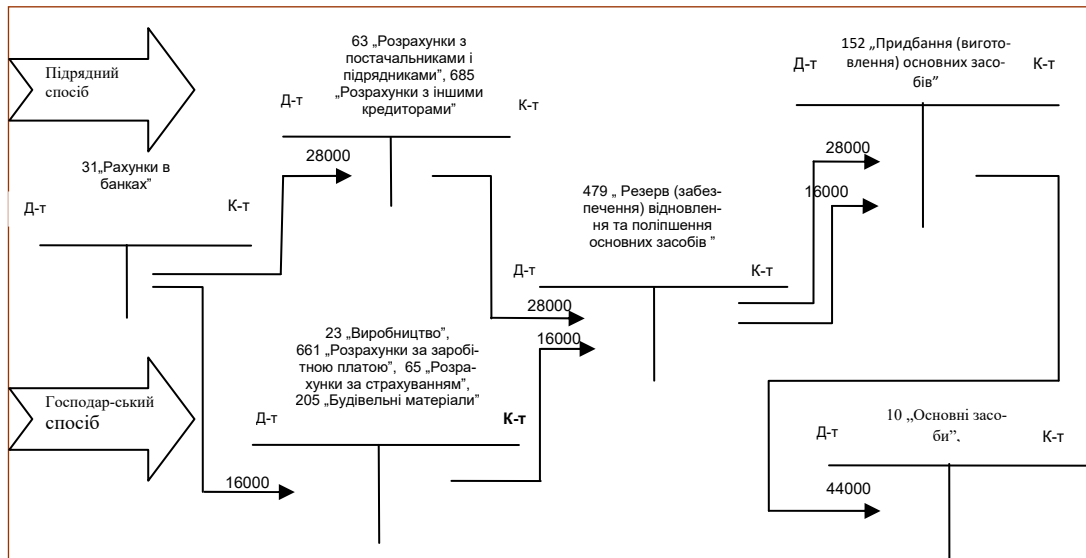


Рис. 3. Облік використання резерву на відновлення та поліпшення основних засобів з урахуванням способу виконання робіт на ПАТ «Інгулецький ГЗК», тис. грн.

Висновки та напрямок подальших досліджень. Формування резерву на відновлення та поліпшення основних засобів доцільно вважати додатковим стабільним внутрішнім джерелом фінансування витрат гірничо-збагачувальних підприємств на ці потреби. Оскільки створення відповідного резерву не є обов'язковим відповідно до чинної нормативно-правової бази ведення обліку в Україні, то воно повинно зазначатись у Наказі про облікову політику підприємства з визначенням суми відрахувань до резерву залежно від специфіки діяльності підприємства та бажання розширювати власну виробничо-технічну базу. Запропонована методика обліку формування та використання резерву на відновлення та поліпшення основних засобів підприємств чітко визначає порядок ведення обліку фінансування витрат на проведення зазначених робіт. Це допомагає зробити зручним і прозорим отримання облікової інформації про накопичення коштів та їх витрачання за призначенням. Перспективним напрямком подальших досліджень є вдосконалення обліку фінансування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів з різних джерел.

Список літератури

1. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів: Монографія / В.М. Диба. – К.: КНЕУ, 2008. – 228 с.
2. Гуменюк А.Ф. Теоретичні та практичні проблеми методики формування і використання фонду відновлення об'єктів інвестиційної нерухомості в умовах оренди / А.Ф. Гуменюк // Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал. – 2009. - №6 – т. 1. – С. 137-140.
3. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : [навч. посібник] / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.
4. Остапчук Т. П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. П. Остапчук. – Тернопіль, 2004. – 19 с.
5. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н.Довгопол, М.Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. - 2010. - №12 – С. 3-13.
6. Зінь Е.А. Регіональна економіка: Підручник / Е.А.Зінь. – К.: ВД „Професіонал“, 2007. - 528 с.
7. Скиба С. Інвестиційний кнут Госпромнадзора [Електронний ресурс] / С. Скиба // Державний Комітет України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду. - 02.02.2011 р. - Режим доступу: <http://minprom.ua/articles/60756.html>
8. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: Монографія / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. - 302 с.
9. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. - К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
10. Ігнашкіна Т. Методичні підходи до формування додаткових джерел відтворення основних фондів підприємств / Т. Ігнашкіна, Н. Шура // Економіст. - 2011. - №4 – С. 62-65.

Рукопис подано до редакції 20.01.12