

О.В. Щирська (Національна академія статистики,
обліку та аудиту, м. Київ, Україна)

ВІДТВОРЕННЯ І НОВИЙ ПІДХІД ДО АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

У статті розглянуто проблематику несвоєчасної заміни чи поновлення основних виробничих засобів на підприємствах. Проаналізовано необхідність широкого використання методів прискореної амортизації у практичній діяльності підприємств. Запропоновано перегляд існуючих підходів до формування фінансових ресурсів за рахунок застосування методів прискореної амортизації.

Ключові слова: основні засоби, пропорційні відтворення, методи прискорення амортизації, фінансові ресурси, підприємство.

Форм. 1. Рис. 1. Літ. 40.

О.В. Щирская (Национальная академия статистики,
учета и аудита, г. Киев, Украина)

ВОСПРОИЗВОДСТВО И НОВЫЙ ПОДХОД К АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В статье рассмотрена проблематика несвоевременной замены или обновления основных средств на предприятиях. Проанализирована необходимость широкого использования методов ускоренной амортизации в практической деятельности предприятий. Предложен пересмотр существующих подходов к формированию финансовых ресурсов за счет применения методов ускоренной амортизации.

Ключевые слова: основные средства, пропорциональные воспроизведения, методы ускорения амортизации, предприятие.

O.V. Shchyrskya (National Academy of Statistics,
Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine)

REPRODUCTION AND A NEW APPROACH TO DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

The article considers the problems of the delayed replacement or renewal of fixed assets at enterprises. The necessity of extensive application of the accelerated depreciation method in the practical activity of enterprises is analyzed. A review of the existing approaches to financial assets formation by means of the methods of accelerated depreciation is offered.

Keywords: fixed assets; proportional reproduction; methods of accelerated depreciation; enterprise.

Постановка проблеми. В системі ринкових економічних відносин перед власником гостро постає проблема несвоєчасної заміни чи поновлення основних виробничих засобів на підприємствах, зважаючи на відсутність примусового державного регулювання цих питань. Ця проблема впливає на економіку України й обумовлює необхідність аналізу особливостей сутності капіталізації, відтворення та пошук нових шляхів збільшення основного капіталу в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень: дослідженню проблем обліку, оцінки основних засобів й аналізу нарахованої амортизації значну увагу приділяли такі провідні вітчизняні науковці, як Н.Д. Баб'як [6], О.С. Бородкін [7], Ф.Ф. Бутинець [11], А.М. Герасимович [14], С.Ф. Голов [17], Г.Г. Кірейцев [14; 19], М.В. Ку-

жельний [21], Ю.Я. Литвин [28], В.Г. Лінник [22], Г. Нашкерська [25], Ю.І. Осадчий [14], П.Т. Саблук [10], В.Я. Савченко [30], В.В. Сопко [31], М.Г. Чумаченко [37] та інші. Крім того, безпосередньо облік основних засобів та відображення їх переоцінки досліджували такі вчені, як І.Б. Дутчак [18], Л. Сук [32], П. Сук [33], В. Швець [38] та інші.

Вагомий внесок у розвиток теорії амортизації, дослідження тенденцій обсягів її нарахування і закономірностей відтворення основних засобів зробили зарубіжні вчені: М.Ф. Ван Бреда [35], Г.А. Велш [15], А. Гроппеллі [27], Дж. Р. Мак-Куллох [40], К. Маркс [23; 24], Б.Е. Нідлз [26], Е. Нікбахт [27], Е.С. Хендріксен [35], Д.Р. Хікс [36]. Проте питання вибору методів нарахування амортизації, її впливу на фінансово-економічні показники діяльності підприємства, використання нарахуваної амортизації як фінансового джерела досліджені недостатньо.

Невирішені частини проблеми. Підприємство не може обійтися без основних засобів, які є рушійною силою виробничого процесу. Від обліку основних засобів безпосередньо залежить розмір чистих активів й оподатковуваний прибуток. У бухгалтерів дуже часто виникають питання про те, як правильно амортизувати основні засоби, здійснювати їх переоцінку (індексувати основні фонди) та відображати ці операції в обліку. Використання основних засобів зумовлює зменшення їхньої споживчої вартості. З метою відображення в обліку зменшення споживчої вартості нараховують амортизацію. Підприємство самостійно вибирає доцільний метод нарахування амортизації, що є проблематичним та досі не вирішеним питанням. Такий «лояльний» підхід держави дає можливість непорядним власникам за рахунок маніпулювання переоцінкою або навмисним обранням невідповідних методів амортизації частково вводити в оману потенційних інвесторів, занижуючи або завищуючи реальну вартість основних засобів і, як наслідок, активів підприємства.

Метою дослідження є розгляд необхідності широкого використання методів прискореної амортизації в практичній діяльності підприємств як джерела їхніх внутрішніх резервів (за рахунок власних коштів) для збільшення капіталу. На сьогоднішній день економічна теорія розглядає капіталізацію як перетворення частки нерозподіленого прибутку в основний капітал, тобто використання її на розширення виробництва через збільшення основних виробничих засобів підприємства.

Основні результати дослідження: Згідно з П(С)БО 2 «Баланс», у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Реінвестований прибуток – це будь-який прибуток після сплати податків, який повертається на підприємство та дає змогу подальшого розвитку, а не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Тому відправною точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку. Цей процес у графічному вигляді наведено на рис. 1.

Загальновідомими шляхами збільшення основного капіталу підприємства є залучення зовнішніх інвестицій у вигляді коштів або безпосередньо активів, а також використання для цього кредитів комерційних банків. Однак для

вирішення вищенаведеної проблеми до теперішнього часу поза увагою залишався пошук внутрішніх резервів на підприємстві. Одним із таких резервів збільшення прибутку і, відповідно, основного капіталу підприємств є використання прискорених методів амортизації основних засобів праці. На необхідність використання таких методів амортизації звертається увага і в Указі Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» №169 від 7 березня 2001 р. [5].



Рис. 1. Кругообіг основних виробничих засобів на підприємстві [3]

Згідно зі ст. 14.1.3 Податкового кодексу України (ПКУ), амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [1].

Найпершою засадою господарської діяльності є наявність засобів виробництва та кваліфікованих працівників. Отже, грошових коштів у підприємства має бути достатньо, щоб організувати ефективне виробництво, дохід від якого перевищуватиме витрати. Ту частину капіталу, що перетворюється в засоби виробництва і в процесі праці не змінює величини своєї вартості, прийнято називати основним (постійним) капіталом. А частину капіталу, що перетворюється в робочу силу і в процесі виробництва змінює свою вартість (оскільки робоча сила відтворює еквівалент своєї вартості і створює додаткову вартість), прийнято називати змінним капіталом. З точки зору процесу праці складові частини капіталу розрізняються як об'єктивні і суб'єктивні чинники, як засоби виробництва і робоча сила, а з точки зору процесу збільшення вартості вони розрізняються як основний (постійний) і змінний капітал.

Суспільство повинне безупинно виробляти матеріальні блага. Воно не може перестати здійснювати господарську діяльність, як не може перестати споживати. Процес відтворення повинен постійно відновлятися та повторюватися. Існують два типи відтворення: просте і розширене.

Просте відтворення відповідає стану виробництва, коли знову зроблені продукти лише відшкодовують витрачені засоби виробництва і предмети особистого споживання. Просте відтворення основних виробничих засобів праці здійснюється у двох формах:

1. Заміна зношених або застарілих основних виробничих засобів.
2. Капітальний ремонт діючих основних засобів (ОЗ).

Джерелом фінансування цих форм простого відтворення основних засобів є нарахована сума амортизації.

Слід зазначити, що платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [I(a - 1) - 10] : 100, \quad (1)$$

де $I(a - 1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Розширене відтворення відповідає стану виробництва, коли суспільство не тільки відшкодовує спожиті матеріальні блага, але й виготовляє поверх того додаткові засоби виробництва та предмети особистого споживання. Джерелом фінансування розширеного відтворення є використання частини створеного додаткового продукту.

Таким чином, додаткова вартість виступає як одне з основних джерел розширення виробництва. Використання частини додаткової вартості на розширення виробництва називається нагромадженням капіталу (капіталізацією). При розширеному відтворенні частина додаткової вартості використовується на збільшення розмірів виробництва. Отже, частина додаткової вартості приєднується до колишнього капіталу, тобто нагромаджується.

Основний капітал – це та частина капіталу, яка цілком і багаторазово бере участь у виробництві товару, переносить свою вартість на новий продукт частинами (у міру зношення). До основного капіталу відносять ту частину авансованого капіталу, яка втілюється в засобах праці (споруди, машини, устаткування, інструмент). Перенесення частини вартості основного капіталу на новий продукт здійснюється за рахунок амортизаційних відрахувань.

Амортизація основного капіталу – це заміщення в грошовій формі зношеної частини засобів праці поступовим перенесенням її вартості на продукт (послуги), що виробляється. Відрахування на заміщення вартості зношеної частини основного капіталу прийнято називати амортизаційними. Законодавчо встановлений річний відсоток заміщення вартості зношеної частини основного капіталу називають нормою амортизації.

Необхідність оновлення основних виробничих засобів за ринкових відносин визначається передусім конкуренцією товаровиробників. Саме конкуренція спонукає підприємства здійснювати прискорене списання вартості основних засобів праці за рахунок методів прискореної амортизації з метою подальшого вкладання коштів у придбання більш прогресивного устаткування, впровадження нових технологій та іншого поліпшення основних виробничих засобів.

Науково-технічний прогрес, який зараз відбувається у виробництві матеріально-технічних засобів, обумовив появу основних засобів, в основу яких покладені сучасні досягнення в галузі комп'ютерних технологій. Такі засоби дозволяють зберігати, обробляти й обмінюватися інформацією протягом усього операційного циклу виготовлення продукції (надання послуг), а інколи й у процесі її експлуатації. Слід відзначити, що швидкість, з якою на зміну існуючим основним засобам, виготовленим на такій основі, приходять нові,

більш продуктивні, якісні, здатні виробляти продукцію (надавати послуги) з новими властивостями, набагато перевищує швидкість фізичного зносу існуючих основних засобів виробництва. Економічна теорія сьогодні розглядає цей факт, як одну із нових складових такої категорії, як капітал, що розширює зміст цього поняття в сучасних умовах. Вищенаведена особливість потребує перегляду і норм амортизації, і проміжків часу використання основних виробничих засобів, тому що існуючі вимоги розроблялися для традиційних матеріально-технічних засобів. Вирішити це можливо за допомогою використання методів прискореної амортизації. Тобто іншою особливістю сучасного розуміння сутності основного капіталу є зміна погляду на методи його оновлення й зростання вагомості нетрадиційних методів, які дозволили б це робити швидше.

У розвинутих країнах уряд сприяє заміні підприємствами основних засобів до їх повного фізичного зносу. Наприклад, у США ще в 1981 р. уряд установив нові терміни амортизації: для транспортних засобів – 3 роки, виробничого устаткування – 5 років, будівель і споруд – 10 років. Це означає прискорене відтворення основних виробничих засобів. У колишньому СРСР, у тому числі в Україні, середні терміни амортизації у 70–80-х роках ХХ ст. склали 13–14 років. В Україні відтворення засобів виробництва з початку 90-х років ХХ ст., незважаючи на достатньо тривалий час розвитку ринкових відносин, відбувається у звужених масштабах. Невелика частка амортизаційних відрахувань у собівартості продукції (послуг) означає неможливість в Україні навіть простого відтворення, тобто зберігається тенденція звуження відтворення засобів виробництва, що виражається у прогресуючому зростанні фізичного та морального зношування основних засобів. Це загострює проблему технічного відновлення основних засобів, тому що їхній стан значною мірою залежить від обсягів інвестицій в основний капітал і від розміру амортизаційних нарахувань, які є одним із джерел внутрішніх резервів інвестування.

Саме з цієї причини розроблено нові вимоги щодо класифікації й терміну корисного використання груп основних засобів та інших необоротних активів, що зазначено в ст. 145 ПКУ [1].

Обсяг амортизаційних відрахувань постійно скорочується за рахунок зменшення сукупної залишкової вартості основних засобів. Амортизаційні відрахування є важливою ланкою впливу на основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства, однією з найбільш важливих складових витрат на виробництво й основним джерелом капітальних вкладень.

Висновки. Перехід на ринкові умови господарювання, запровадження комерційних засад у діяльність підприємств, приватизація державних підприємств потребують нових підходів до формування фінансових ресурсів. Так, нині збільшується значення прибутку, амортизаційних відрахувань і позикових коштів у формуванні фінансових ресурсів підприємств. Усе це змушує підприємства виявляти ініціативу та винахідливість.

На сучасному етапі підприємствам важливо використовувати методи прискореної амортизації для того, щоб за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку мати можливість швидко покращувати чи замінювати морально або фізично зношені основні виробничі засоби.

Рациональне застосування амортизаційної політики на підприємстві є важливою ланкою його фінансового управління. Це дає можливість керівництву розширити виробництво чи створити новий напрям бізнесу.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI зі змінами та доповненнями від 19.01.2012 // zakon1.rada.gov.ua.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV зі змінами та доповненнями // zakon1.rada.gov.ua.
3. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 // zakon1.rada.gov.ua.
4. Про затвердження Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших, активів: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 №69 // zakon1.rada.gov.ua.
5. Про Концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України від 7.03.2001 №169/2001 // zakon1.rada.gov.ua.
6. *Баб'як Н.Д.* Вплив амортизаційних відрахувань на результати фінансово-господарської діяльності підприємств // *Фінанси України.* – 2001. – №11. – С. 34–40.
7. *Бородкин А.С.* Бухгалтерские тупики в налоговом законодательстве // *Світ бухгалтерського обліку.* – 1998. – №1. – С. 33–40.
8. Бухгалтерский учет в странах мира: Учеб. пособие. – Вып. 2. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
9. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
10. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК (посібник по застосуванню нормативних документів) / За ред. П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2001. – 478 с.
11. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, І.О. Белебега, В.Г. Лінник; Ф.Ф. Бутинець (ред.), М.М. Коцупатрий (ред.). – Житомир: РУТА, 2003. – 511 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навч. посібник / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, А.М. Кадацька, О.О. Баранік. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 472 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 2-ге вид. доп. й переробл. – К.: Алерта, 2007. – 954 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий та ін. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
15. *Вели Г.А., Шорт Д.Г.* Основи фінансового обліку / Пер. з англ. – К., 1997. – 943 с.
16. *Волкова І.А.* Фінансовий облік: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 228 с.
17. *Голов С.Ф., Костюченко В.М.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практ. посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
18. *Дутчак І.Б.* Особливості обліку та оподаткування юридичних осіб платників ПДВ при наданні стоматологічних послуг // *Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи: Матеріали міжнародної наукової студентсько-аспіранської конференції (Львів, 15–16 травня 2009 р.).* – Львів, 2009. – С. 145–146.
19. *Кірейцев Г.Г.* Формування нової системи амортизації в Україні // *Облік і фінанси АПК.* – 2004. – №1 – С. 23–30.
20. *Ковалишин У.В.* Організаційна структура економічного регулювання діяльності суб'єктів підприємництва // *Вісник ЛНУ.* – Серія: Економічна. – Вип. 39. – Львів, 2009. – С. 32–38.
21. *Кужельний М.В., Лінник В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К: КНЕУ, 2001. – 334 с.
22. *Лінник В.Г.* Основні засоби виробництва та контроль руху // *Проблеми науки.* – 2002. – №9. – С. 57–63.
23. *Маркс К.* Капитал. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т. 2. – 649 с.
24. *Маркс К., Энгельс Ф.* Сочинения. – 2-е изд. – М.: Госполитиздат, 1960. – Т. 24. – 426 с.
25. *Найкєрська Г.* Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку: Монографія. – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – 426 с.

26. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. з англ.; Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
27. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси / Пер. з англ. – К., 1992. – 383 с.
28. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: підручник / За ред. Ю.Я. Литвина. – Тернопіль: Тернопіль, 1998. – 376 с.
29. Попівняк Ю.М. Проблемні аспекти трактування витрат: наука та практика // Вісник Львівського університету.– Серія: Економічна. – №37/2. – Львів, 2007. – С. 233–236.
30. Савченко А.Г., Москалюк І.П. Прискорена амортизація у системі державного регулювання // Фінанси України.– 2003.– №7. – С. 68–74.
31. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 2-ге вид., перер. і допов. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
32. Сук Л. Облік необоротних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві.– 2002.– №13. – С. 2–13.
33. Сук П. Нарахування та облік амортизації // Бухгалтерія в сільському господарстві.– 2002.– №1. – С. 18–23.
34. Тенюх З.І. Напрямки вдосконалення діяльності стратегічних підприємств державного сектору // Матеріали Міжнародної студентсько-аспірантської наукової конференції «Економіка України в умовах посилення глобалізації: виклики і перспективи» (ЛНУ ім. Івана Франка, 15–16 травня 2009 року). – Львів, 2009. – С. 18–21.
35. Хендрексен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 877 с.
36. Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал / Пер. с англ.; Общ. ред. и вступ. ст. Р.М. Энтова. – М.: Прогресс, 1988. – 488 с.
37. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит.– 2004.– №8. – С. 6–8.
38. Швець В. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи: Підручник. – К.: Каравела, 2008. – 240 с.
39. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.
40. MacCulloch, J.R. (1825). The Principles of Political Economy. Edinburgh.

Стаття надійшла до редакції 7.02.2012.