

УДК 657.421:330.123.7:330.31:664.1

Кравчук Н.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОГО ФОНДУ НА ЦІЛІ ВІДТВОРЕННЯ ЗАСОБІВ ПРАЦІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

IMPROVEMENT OF THE TECHNIQUE OF DEPRECIATION FUND CREATION FOR THE PURPOSES OF REPRODUCTION OF LABOUR MEANS BY SUGAR INDUSTRY ENTERPRISES: ACCOUNTING ASPECT

АНОТАЦІЯ

Висвітлено проблеми вибору джерел фінансування та достатності внутрішніх джерел фінансування на цілі відтворення засобів праці на підприємствах цукрової промисловості. Удосконалено методику відображення в обліку формування та використання коштів амортизаційного фонду. Запропоновано створювати інноваційний фонд для забезпечення розширеного відтворення засобів праці.

Ключові слова: засоби праці, просте відтворення, розширене відтворення, амортизаційний фонд, інноваційний фонд.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрено проблемы выбора источников финансирования та достаточности внутренних источников финансирования на цели воспроизводства средств труда на предприятиях сахарной промышленности. Усовершенствовано методику отбраживания в учете создания та использования средств амортизационного фонда. Предложено создавать инновационный фонд для расширенного воспроизводства средств труда.

Ключевые слова: средства труда, простое воспроизводство, расширенное воспроизводство, амортизационный фонд, инновационный фонд

ANNOTATION

The article shows the problems of choosing financing sources and sufficiency of internal funding sources for the purposes of reproduction of labor means in the sugar industry enterprises. The technique of creation and use the depreciation fund is improved. It is proposed to create an innovative fund for the expanded reproduction of labor means.

Keywords: labor means, simple reproduction, expanded reproduction, depreciation fund, innovative fund.

Постановка проблеми. В умовах інноваційного розвитку економіки та зростання темпів науково-технічного прогресу все більш актуальним стає питання оптимізації господарської діяльності суб'єктів господарювання та пошуку додаткових фінансових ресурсів на цілі відтворення засобів праці. Відтворення засобів праці може здійснюватись на простій та розширеній основі, а джерела фінансування такого відтворення можуть бути внутрішніми (прибуток, амортизаційний фонд у вигляді грошових коштів, що відшкодовуються підприємству з виручки від реалізації продукції, кошти засновників чи інших осіб) та зовнішніми (відсотки за розміщення грошових коштів амортизаційного фонду на депозитний рахунок чи в цінні папери, довгострокові кредити банку чи інших фінансово-кредитних установ, фінансовий лізинг обладнання, іноземні інвес-

тиції, пільгове довгострокове державне кредитування).

В існуючих нормативних документах із бухгалтерського обліку фактично відсутнє поняття «амортизаційний фонд» як забезпечення у вигляді грошових коштів, що відшкодовуються підприємству з виручки від реалізації продукції. З іншого боку, діяльність кожного підприємства повинна бути спрямована на виявлення прихованих резервів щодо підвищення його виробничих потужностей. І зрештою саме підприємство повинно чітко встановлювати джерела простого і розширеного відтворення, що забезпечить його стабільну фінансово-господарську діяльність в умовах нестабільного ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням необхідності формування амортизаційного фонду займалися такі провідні вчені як М. Чумаченко, С. Голов, Н. Довгопол, І. Чалий, Т.П. Остапчук, Я.В. Ошмарін та інші. Однак в сучасній науковій літературі залишається низка невирішених теоретичних і практичних питань стосовно облікового відображення амортизаційного фонду та методики його створення, що потребує проведення додаткових досліджень у цій сфері.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Існування низки дискусійних питань стосовно обґрунтування необхідності теоретичного закріплення поняття «амортизаційний фонд» в системі бухгалтерського обліку та розробки практичних і методичних рекомендацій щодо формування реального амортизаційного фонду з метою забезпечення сталого відтворення матеріально-технічної бази підприємств цукрової промисловості зумовило виділення невирішених раніше частин окресленої загальної проблеми у нашому дослідженні.

Мета статті. Основне завдання дослідження полягає в обґрунтуванні необхідності створення, удосконаленні методики формування амортизаційного фонду та його облікового відображення на підприємствах цукрової промисловості. Також вважаємо за необхідне відобразити джерела реновації засобів праці, визначити місце амортизації у вигляді амортизаційного

фонду та її вплив на просте і розширене відтворення, а також визначити мету і завдання створення амортизаційного фонду.

Виклад основного матеріалу. Просте відтворення засобів праці – це відновлення засобів праці в незмінних обсягах, тобто відбувається заміна окремих зношених частин засобів праці або заміна старого устаткування на устаткування аналогічного типу, внаслідок чого постійно відновлюється попередня виробнича потужність. Розширене відтворення засобів праці – це кількісне та якісне збільшення діючих засобів праці або придбання нових засобів праці, які забезпечують вищий рівень продуктивності устаткування, підвищують якість продукції, скорочують витрати на її виробництво та надають можливість за допомогою використання нових виробничих потужностей виготовляти нову конкурентоспроможну продукцію.

Впровадження нових технологій та техніки потребує значних фінансових вкладень, що не під силу підприємствам цукрової промисловості. Для забезпечення розширеного відтворення засобів праці на якісно новому рівні необхідна державна підтримка у вигляді податкових пільг та ефективна облікова методологія.

Оптимальним для підприємств цукрової промисловості є комплексний підхід щодо вибору джерел відтворення засобів праці. З метою визначення такого співвідношення між зовнішніми та внутрішніми джерелами відтворення засобів праці, необхідно здійснити детальний аналіз: 1) максимально можливого обсягу залучення внутрішніх джерел відтворення засобів праці; 2) можливий обсяг залучення зовнішніх джерел відтворення засобів праці.

Найприйнятнішим для цукрових заводів є таке співвідношення між зовнішніми та внутрішніми джерелами, яке б не порушувало фінансову стійкість суб'єктів господарювання. До внутрішніх джерел відтворення відносять частину грошових коштів, які засновники спрямовують на придбання (створення) засобів праці, амортизаційний фонд, розмір якого залежить від виручки від реалізації продукції та прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

Зовнішні джерела відтворення залучаються підприємствами у зв'язку з браком власних коштів, високим рівнем інфляції, швидким розвитком НТП, у зв'язку з яким, відбувається подорожчання техніки, що не дозволяє суб'єктам господарювання накопичити достатній розмір власних джерел для відтворення засобів праці. Варто також зауважити, що без використання зовнішніх джерел фінансування, цукрові заводи в сучасних умовах не мають можливості здійснити навіть простого відтворення, не говорячи уже про розширене.

Для визначення необхідного розміру капіталовкладень на відтворення засобів праці на цукрових заводах рекомендуємо складати прогнозний розрахунок надходжень та витрат на відтворення, до якого необхідно включати такі

дані: 1) первісну, залишкову вартість і знос усіх засобів праці на початок і кінець прогнозованого періоду; 2) величину виручки від реалізації продукції та прибутку, темпи їх росту на прогнозний період; 3) величину невикористаних грошових коштів амортизаційного фонду на початок прогнозованого періоду; 4) величину грошових коштів амортизаційного фонду, що буде одержана протягом прогнозованого періоду; 5) орієнтовний підрахунок вартості засобів праці, які підлягають зміні та ліквідації у зв'язку з фізичним та моральним зносом; 6) визначення рівня достатності внутрішніх джерел фінансування для цілей відтворення засобів праці; 7) у разі необхідності залучення зовнішніх джерел для відтворення засобів праці, оцінку структури та вибір найприйнятніших варіантів; 8) вартість засобів праці, які підприємство планує придбати в прогнозованому періоді та одночасно відображення джерел фінансування, за допомогою яких ці засоби праці будуть придбані. На підставі цього розрахунку підприємства цукрової промисловості матимуть можливість ухвалювати рішення щодо здійснення капіталовкладень в оновлення засобів праці.

Відомо, що одним із загальновідомих інструментів реінвестування засобів праці є виступає амортизаційний фонд, під яким слід розуміти грошові кошти та цінні папери, що легко реалізуються, з метою відновлення чи створення умов для відновлення засобів праці. Фонд амортизаційний – грошові кошти, призначені для простого і розширеного відтворення засобів праці. Він має двояку економічну природу: обслуговує процес відшкодування зносу засобів праці та обслуговує процес їх відтворення.

Відтак М. Чумаченко зазначає, що розмір амортизаційних відрахувань визначається строком корисної дії кожного об'єкта засобів праці і їх первісною вартістю з тим, щоб за період їх експлуатації вона була перенесена на собівартість випущеної продукції. Амортизаційні відрахування на кожному підприємстві не є фактичними, а є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації продукції, що повертається підприємству – внутрішнім джерелом фінансування інвестицій підприємства. Така двояка функція амортизаційних відрахувань виникла ще при зародженні товарного виробництва й зберігається при всіх суспільно-економічних формаціях [1, с. 8].

Н. Довгопол, М. Несторенко не згодні з позицією М. Чумаченка, і вважають, що процес амортизації (процес розподілу вартості) немає жодного відношення до грошових коштів, що відшкодовуються підприємству з виручки від реалізації в частині амортизаційних відрахувань. Амортизація є процесом, під час якого відбувається нарахування пасивів, але вона не здатна перетворити їх на активи, оскільки забезпечує визнання витрат на придбання засобів праці, але аж ніяк не їх покриття. Автори поси-

лаються на думку Л. Бернстайна, який обґрунтовує це тим, що якщо діяльність підприємства неприбуткова, амортизація не покриватиме вартість, тобто буде збиток [2, с. 6].

Далі Н. Довгопол доводить, що це твердження правильне стосовно амортизації і стосовно інших витрат, які не можуть бути покриті через недостатню виручку. Окрім цього, зазначає, що навіть, якщо підприємство працює прибутково, воно, як правило, не виділяє, які саме витрати повернулися йому у складі виручки. Підприємство не зобов'язано відкладати для оновлення в майбутньому засобів праці кошти, які дорівнювали б сумі «поверненої амортизації», а навіть якщо і відкладає, то ця операція ніяк не пов'язана з обліковою процедурою реєстрації зносу.

Відтак автори роблять висновок, що відрахування з виручки, які підприємство здійснює для фінансування відтворення засобів праці, не мають до процесу амортизації жодного відношення, внаслідок чого амортизація та амортизаційні відрахування не можуть бути ресурсним джерелом інвестицій. Грошові кошти, що відшкодовуються з виручки в частині амортизаційних відрахувань не можуть називатись амортизаційним фондом, внаслідок того, що сума грошових коштів в цьому фонді нетотожна сумі нарахованої амортизації, а також тому, що існування цього фонду пов'язане з процесом амортизації штучно. На противагу С. Голову, під амортизаційним фондом вчені розуміють накопичені амортизаційні відрахування, які обліковуються на субрахунку 131.

Проф. С. Голова виділяє так званий метод амортизаційного фонду або фонду погашення (Sinking Fund Method), який передбачає, що одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або депонується на окремому рахунку. Цей метод забезпечує поступове накопичення коштів, необхідних для заміни зношених об'єктів без відволікання поточних фінансових ресурсів. Ці кошти можуть акумулюватися на 313 субрахунку «Інші рахунки в банку в національній валюті» [3, с. 12].

Н. Довгопол пропонує скасувати позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», запровадивши натомість активний рахунок 32 «Відрахування на капітальні інвестиції», за дебетом якого відображатимуться надходження відрахувань у формі грошових коштів на капітальні інвестиції в обсягах, що визначатиме підприємство до своїх можливостей у конкретному періоді, за кредитом – витрати цих коштів на придбання засобів праці. Цей реальний фонд відновлення автори рекомендують називати фондом капітальних інвестицій.

На противагу Н. Довгопол, нагадаємо, що в процесі кругообігу засоби праці зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію у вигляді амортизації В цій

формі вартість засобів праці здійснює певний рух. Спочатку вона виступає як складова вартості незавершеного виробництва, потім готової продукції. В результаті реалізації останньої амортизація ухвалює грошову форму зі всіма іншими засобами і потім відокремлюється у вигляді грошового резерву. Звичайно, що в процесі реалізації не вся вироблена продукція може бути продана в одному звітному періоді, відповідно не всі амортизаційні відрахування будуть відшкодовані у вигляді грошових коштів. Але вони можуть бути відшкодовані в іншому звітному періоді, водночас їх обсяг може перевищувати величину нарахованих амортизаційних відрахувань цього звітного періоду. Відтак між відшкодованим фондом амортизації та нарахованими амортизаційними відрахуваннями не завжди буває рівність, оскільки виконує роль фактор часу. Але відсутність тотожності не дає підстав Н. Довгопол заперечувати, що грошові кошти, які відшкодовуються з виручки в частині амортизаційних відрахувань не є амортизаційним фондом, і, що існування цього фонду пов'язане з процесом амортизації штучно.

Окрім цього, на субрахунку 131 відображається не пасив. Як відомо, цей субрахунок є контрарним, коригуючим. І на ньому відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, але аж ніяк не амортизаційний фонд, під яким розуміють сплачені грошові кошти від виручки в частині амортизаційних відрахувань та відсотки від вкладень на депозитний рахунок чи в надійні цінні папери. Варто також не забувати про подвійний характер амортизації. З одного боку, це процес рівномірного розподілу вартості засобів праці протягом амортизованого періоду (нарахування амортизації), з іншого – процес відшкодування її у вигляді грошових коштів у виручці від реалізації.

Ми погоджуємось з тим, що процес амортизації не призначений для того, щоб надавати фонди для заміни засобів праці. Така мета може бути досягнута за допомогою раціонально розробленої фінансової політики, внаслідок якої можна акумулювати грошові кошти. Але між зношенням засобів праці і формуванням амортизаційного фонду все-таки існує причинно-наслідковий зв'язок. Він полягає у тому, що внаслідок фізичного та морального зносу засобів праці (причина) у підприємств виникає потреба у відтворенні засобів праці (наслідок) для забезпечення принципу безперервності діяльності. Тому твердження того, що процес амортизації (процес розподілу вартості) немає жодного відношення до грошових коштів, що відшкодовуються підприємству з виручки від реалізації в частині амортизаційних відрахувань та те, що підприємство не зобов'язано відкладати для оновлення в майбутньому засобів праці кошти, які дорівнювали б сумі «поверненої амортизації», є, на наш погляд, надто голосливими.

Варто зазначити, що амортизаційний фонд повинен складатися не тільки з грошовий ко-

штів, відшкодованих з виручки від реалізації продукції в частині амортизаційних відрахувань, але ще й з процентів від депозитних вкладень чи інвестицій. Саме доходи від депозитних вкладень та інвестицій залежать від ефективності розробленої підприємством фінансової політики. Розміщення грошових коштів на депозитний рахунок чи вкладення у надійні цінні папери дасть підприємству можливість уникнути заморожування частини оборотних коштів.

Ми підтримуємо С. Голова та Н. Довгопол у необхідності акумулювання коштів амортизаційного фонду на окремому рахунку, що дасть змогу підприємствам здійснювати контроль за використанням та цільовим призначенням цих коштів. Для реалізації цієї пропозиції суб'єктам господарювання необхідно розробити внутрішнє положення «Про амортизаційний фонд», в якому відобразатиметься порядок формування, надходження і витрачання грошових коштів, спрямованих на відтворення засобів праці. Дані зазначеного положення необхідно відобразити в окремому розділі облікової політики підприємства.

На нашу думку, немає принципового значення чи облік грошових коштів амортизаційного фонду буде здійснюватись на субрахунок 313, який пропонує С. Голова, чи на 32 «Відрахування на капітальні інвестиції». Виникає лише питання щодо доцільності назви рахунку 32. Адже для обліку витрат на капітальні інвестиції вже передбачений рахунок з подібною назвою 15 «Капітальні інвестиції».

Окрім цього, передбачається, що на рахунок 32 будуть обліковуватись не лише грошові кошти з виручки, але й проценти від депозитних операцій та цінних паперів (доходи від основної, фінансової та інвестиційної діяльності). Тому пропонуємо ці надходження обліковувати на субрахунок 321 під назвою «Кошти амортизаційного фонду», а на субрахунок 313 – розміщення відшкодованих амортизаційних відрахувань на депозити та проценти по них. Водночас вважаємо, що дискусія щодо доцільності використання рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» є безпредметною. Однак за дебетом цього рахунку рекомендуємо відобразити інформацію не про суму нарахованої амортизації, а про суму відшкодованої амортизації у виручці від реалізації продукції. Кредит 09 рахунку показуватиме суму використаних амортизаційних коштів на відтворення засобів праці. Такий підхід підсилуватиме інформаційну, аналітичну функції обліку та цільове використання амортизаційних коштів з виручки на відтворення засобів праці.

Досліджуючи дисертаційні роботи колег, зокрема, Т.П. Остапчук та Я.В. Опшмаріна, ми зауважили, що в їхніх роботах вже були спроби створити амортизаційний фонд. Однак проаналізуємо їх детальніше.

Наприклад, Т.П. Остапчук пропонує для обліку амортизаційного фонду використовувати

такі субрахунки 426 «Фонд на відтворення необоротних активів», 157 «Внески на здійснення капітальних інвестицій», 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів».

Наведемо методику нарахування та використання фонду на відтворення необоротних активів на прикладі цукрового заводу. ТОВ «Збаражський цукровий завод» нарахувало амортизацію виробничих засобів праці в розмірі 1400 тис. грн.. На підприємстві створено фонд на відтворення необоротних активів. Виручка від реалізації продукції склала у звітному періоді 4800 тис. грн., з неї частка відшкодованих амортизаційних відрахувань – 1000 тис. грн.. Це означає, що не вся вироблена заводом продукція була реалізована. Керівництвом заводу було ухвалено рішення про спрямування відшкодованих у виручці амортизаційних відрахувань на придбання нового вакуум-апарату, вартість 1000 грн. Відобразимо кореспонденцію рахунків відповідно до запропонованої методики Т.П. Остапчук:

1) нараховано знос необоротних активів: Дт 23 «Виробництво» - Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – 1400 тис. грн.;

2) створено фонд на відтворення необоротних активів в сумі нарахованої амортизації: Дт 157 «Витрати на здійснення капітальних інвестицій» – Кт 426 «Фонд на відтворення необоротних активів» – 1400 тис. грн.;

3) використано фонд на відтворення для здійснення фінансування капітальних інвестицій: Дт 426 – Кт 157 – 1000 тис. грн.;

4) перераховано кошти з поточного рахунку після отримання виручки від реалізації продукції на цілі відтворення: Дт 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів» – Кт 311 «Поточний рахунок в національній валюті» – 1000 тис. грн.;

5) використання коштів для відтворення, придбання необоротних активів у постачальника та введення їх в експлуатацію відобразатиметься наступними проведеннями: Дт 15 – Кт 631 (685) – 1000 тис. грн.; Дт 631 (685) – Кт 315 – 1000 тис. грн.; Дт 10 – Кт 15 – 1000 тис. грн.

Автор відобразив методику створення фонду на відтворення схожу до тієї, що діяла за СРСР, коли амортизаційний фонд відображався в пасиві. При нарахуванні амортизації зміни відбувалися в активі (основний капітал набував форми оборотного) і в пасиві (статутний перетворювався в амортизаційний). Відповідно до визначення амортизаційного фонду, під яким розуміють грошові кошти, призначені для простого та розширеного відтворення, він не може відобразитись у пасиві, оскільки грошові кошти – це Актив Балансу. Тому при формуванні амортизаційного фонду пасив збільшувати не можна, оскільки в процесі нарахування амортизації змінюються лише актив Балансу: засоби праці переносять частину своєї вартості на готову продукцію. А частина амортизаційних

відрахувань, що відшкодовуються із виручкою від реалізації продукції надходить у вигляді грошових коштів, тому обліковувати амортизаційні відрахування на 426 субрахунку у складі додаткового капіталу було б грубою помилкою. Оскільки реального збільшення додаткового капіталу відбуватися не буде.

На наш погляд, безпідставним є також використання 157 субрахунку «Витрати на здійснення капітальних інвестицій», що дублює зміст субрахунків на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», на якому чітко відображаються вкладення (витрати) підприємства на придбання чи створення необоротних активів, тому незрозумілою є позиція науковця щодо доцільності його введення в практику бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що його використання призводить до подвоєння (завищення) капітальних витрат, що є недопустимим. Відтак, виходячи із прикладу, оборот по Дт 15 рахунку становитиме 2400 тис. грн., а по Кт 15 рахунку – 2000 тис. грн., тоді як реально було витрачено на придбання вакуум-апарату всього лиш 1000 тис. грн.. Ця ситуація обумовлена тим, що величина створеного фонду не збігається з величиною амортизаційних відрахувань, відшкодованих з виручки від реалізації

Отже, проведення Дт 157 – Кт 426 та Дт 426 – Кт 157 необґрунтовано завищують оцінку активу Балансу підприємства, що не відповідає принципу обачності згідно з Законом України

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Як зазначає, Я.В. Ошмарін: «Контроль за використанням амортизаційних відрахувань виключно на оновлення майна, що амортизується, можна здійснити тільки за умов формування амортизаційного фонду. Без формування фонду за даними звітності неможливо точно визначити, скільки амортизаційних відрахувань пішло на інвестиційні цілі, а скільки для забезпечення поточних фінансових потреб. Тому формування фонду не повинно зводитися тільки до записів на рахунках бухгалтерського обліку. Фонд повинен бути покритий реальними грошовими коштами. Для коректного відображення в обліку амортизаційних відрахувань під час відокремлення з виручки від реалізації на окремий рахунок науковець пропонує зробити такі проводки:

1. Перерахування суми амортизаційних відрахувань на спеціальний рахунок після отримання виручки (формування амортизаційного фонду): Д-т 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів» – К-т 311 «Поточний рахунок в національній валюті».

2. Здійснення капітальних інвестицій: Д-т 15 «Капітальні інвестиції» – К-т 631 «Розрахунки з постачальниками».

3. Погашення заборгованості за здійсненими капітальними інвестиціями (використання амортизаційного фонду): Д-т 631 «Розрахунки з по-

Таблиця 1

Методика створення та використання амортизаційного фонду цукрового заводу на відновлення виробничих засобів праці

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	
1.	Отримано виручку від реалізації продукції (з неї 23647 грн. відшкодовані амортизаційні відрахування)	311	701	72000
2.	Створено амортизаційний фонд на субрахунку 321 «Кошти амортизаційного фонду»	321	311	23647
3.	Відображено на позабалансовому рахунку відшкодовані амортизаційні відрахування	09	–	23647
4.	Розміщено кошти амортизаційного фонду на депозитний рахунок	313	321	23647
5.	Нараховано проценти за депозитним вкладом	373	733	7340
6.	Отримано проценти за депозити	313	373	7340
7.	Спрямовано основну суму депозитних коштів та процентів, по закінченню депозитного договору в амортизаційний фонд	32	313	30987
8.	Відображено прибуток до оподаткування	79 70–74	90–94 79	15000
9.	Наказом підприємства спрямовано 20% прибутку до оподаткування на інноваційно-технічне переобладнання	322	311	3000
10.	Розміщено кошти інноваційного фонду на депозитний рахунок	313	321	3000
11.	Акцептовано рахунок постачальника за вакуумні апарати	152	631	25000
12.	Відображено ПДВ	641	631	5000
13.	Проведено оплату постачальнику: – за рахунок коштів амортизаційного фонду та процентів за депозит – з поточного рахунку ПДВ	631 631	32 311	25000 5000
14.	Відображено використання відшкодованих амортизаційних відрахувань на відновлення засобів праці	–	09	23647
15.	Введено в експлуатацію вакуум-апарати	104	152	30000

стачальниками» – К-т 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів».

Саме такий порядок обліку амортизаційного фонду, на його думку, дозволить надавати точну інформацію про зберігання амортизаційних коштів та сприятиме забезпеченню їх спрямування виключно на оновлення майна, що амортизується. Розглянувши методику створення та використання амортизаційного фонду Я.В. Ошмариним та Т.П. Остапчук, вважаємо за необхідне внести свої корективи. Відобразимо в обліку порядок створення та використання коштів амортизаційного фонду на умовному прикладі із запропонованими нами змінами (табл. 1).

Отже, запропонований нами механізм формування амортизаційного фонду може бути таким:

1) річна сума нарахованих амортизаційних відрахувань переноситься до собівартості продукції, робіт чи послуг. У зв'язку із високими темпами інфляції в Україні та розвитком науково-технічного прогресу, рекомендуємо амортизацію по засобах праці нараховувати із застосуванням методу прискореного зменшення залишкової вартості, що дозволить накопичити практично всю суму для купівлі ідентичних засобів праці, тобто здійснити їх просте відтворення;

2) амортизаційний фонд формується за рахунок відшкодування амортизації із виручки від реалізації продукції, робіт чи послуг та обліковується на спеціальному активному субрахунку 321 «Кошти амортизаційного фонду» у розділі грошових коштів активу балансу;

3) одночасно відбувається розміщення коштів амортизаційного фонду на депозитний рахунок чи у цінні папери, що збільшує його ресурсну базу;

4) після завершення циклу формування амортизаційного фонду, залишкова вартість дорівнює нулю;

5) за рахунок накопиченого амортизаційного фонду, що використовується для придбання нових засобів праці, забезпечується просте відтворення, а за рахунок фонду накопичення із чистого прибутку – розширене відтворення засобів праці. Для стимулювання розширено-

го відтворення засобів праці необхідно звільнити певну суму прибутку до оподаткування, що буде спрямована підприємством на ці цілі та обліковувати її на окремому субрахунку 322 під назвою «Кошти інноваційного фонду». На цьому субрахунку відобразатиметься сума, яку підприємство планує витратити на інноваційно-технічне переобладнання. У звіті про фінансові результати після рядка «Фінансовий результат до оподаткування» доцільно ввести новий «Витрати на інноваційно-технічне переобладнання», щоб зменшити суму прибутку до оподаткування.

Висновки. Нами доведено необхідність створення та удосконалення методики формування амортизаційного фонду, його облікове відображення. Також висвітлено, що за рахунок накопиченого амортизаційного фонду, що використовується для придбання нових засобів праці, забезпечується просте відтворення, а за рахунок фонду накопичення із чистого прибутку – розширене відтворення засобів праці. Тому з метою стимулювання розширеного відтворення засобів праці підприємствам необхідно звільнити певну суму прибутку до оподаткування, що буде спрямована ним на ці цілі та обліковувати її на окремому субрахунку 322 під назвою «Кошти інноваційного фонду». Цей фонд знизить податкове навантаження і у підприємств з'являться реальні фінансові стимули для здійснення розширеного відтворення та впровадження нових технологій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6–8.
2. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3–12.
3. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9–15.