

## АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

*Гадзевич О.І., 2009*

**Досліджено вплив амортизаційної політики на відтворення основних засобів, проаналізовано особливості обліку амортизаційних відрахувань. Визначено напрями вдосконалення амортизаційної політики з метою прискорення процесів оновлення основних засобів та впровадження передових технологій.**

**The article investigates the impact of depreciation policy on the reproduction of fixed assets, especially the analysis of accounting amortization. Defined lines of improvement depreciation policy in order to accelerate the processes of renewal of fixed assets and the introduction of advanced technologies.**

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями.** В умовах фінансової кризи особливо важливе значення має ефективне використання капіталу підприємств, зокрема основних засобів. Оскільки облікова та аналітична робота відіграють сервісну роль в управлінні підприємством, то постає завдання раціональної організації амортизаційної політики на підприємстві, забезпечення належного відтворення основних засобів. Неузгоджені питання щодо відображення основних засобів як складової необоротних активів підприємства в системі облікової та аналітичної роботи створює проблеми в управлінні його діяльністю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор.** Незважаючи на існуючі дискусії, сьогодні відсутні чіткі критерії визначеності категорійного апарату основних засобів.

**Виклад основного матеріалу досліджень з повним обґрунтуванням отриманих результатів.** В Законі про оприбуткування прибутку основні засоби групуються в чотири групи, та в стандарті № 7 бухгалтерського обліку їх групування проведено за дев'ятьма групами. При цьому згідно з відповідним стандартом підприємству надається можливість самостійно приймати рішення про визначення норм і методів амортизації. Згідно з податковим законодавством лише 80 % нарахованої суми амортизації належить до валових витрат. Водночас стандарт бухгалтерського обліку такого обмеження не встановлює. Є розбіжності в термінах корисного використання, способах оцінки, об'єктах обліку та періодичності нарахування амортизації основних засобів. Так, зокрема, якщо в податковому обліку балансова вартість основних засобів на початок звітного періоду оцінюється за залишковою вартістю, то згідно зі стандартом № 7 бухгалтерського обліку оцінюють основні засоби за первісною, залишковою, ліквідаційною та справедливою вартістю. Коли ж виникає різниця між переоціненою і залишковою вартістю основних засобів, то сума перевищення переоціненої вартості груп основних засобів над їх залишковою вартістю згідно із Законом України «Про оприбуткування прибутку підприємств» належить до валового доходу, а за нормативними документами бухгалтерського обліку – до додаткового капіталу (у разі уцінювання – до суми витрат). Аналогічно, згідно зі стандартом № 7, до суми витрат підприємства належать витрати на ремонт та технічний огляд основних засобів. У податковому обліку ці витрати відносяться на валові витрати, але в сумах, що не перевищують 5 % балансової вартості основних засобів (для другої та третьої груп).

Є розбіжності в порядку відображення витрат на проведення гарантійного ремонту. Так, якщо згідно з бухгалтерським обліком обмежень на такі витрати не встановлено, то в податковому обліку витрати на гарантійний ремонт встановлюються в розмірі не більше 10 % від сукупної вартості таких товарів, що були продані та щодо яких не закінчився термін гарантії.

Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", крім зазначених у ньому методів нарахування амортизації (прямолінійного, виробничого, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного), передбачає використання найширшого, застосованого сьогодні, податкового методу нарахування амортизації. Проте застосування цього податкового методу не завжди сприяє чіткій обліковій політиці підприємства, насамперед через те, що не досягається аналогічності даних бухгалтерського та податкового обліку основних засобів всього підприємства.

Існує суперечність між вищевказаним Положенням бухгалтерського обліку і Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

У першому із зазначених нормативних документів практично взагалі не використовується термінологія "норма амортизації". Про неї лише згадується при визначенні сутності деяких методів нарахування амортизації, виходячи з терміну їх експлуатації в процесі виробництва. У Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" встановлюються норми амортизації для зазначених у ньому податкових груп основних засобів, проте не відображається поняття "термін експлуатації". За цим Законом не має значення особливості призначення, характер експлуатації в процесі виробництва основних засобів.

Якщо в бухгалтерському обліку вихідним є первісний термін експлуатації, то в системі податкового обліку визначальними, вихідними є, навпаки, норми амортизації. Податкові норми амортизації не враховують таких особливостей, як стан, тривалість та інтенсивність експлуатації основних засобів.

У податкових нормативних документах немає терміна "метод амортизації", який використовується в стандарті бухгалтерського обліку (якщо не враховувати статті Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" щодо порядку визначення і нарахування сум амортизаційних відрахувань). Очевидним є те, що податкове законодавство визначає порядок проведення амортизації основних засобів, а не метод її нарахування.

Дискусійним є використання терміна "балансова вартість основних засобів" після введення в дію ПБ07, хоча в податковому законодавстві цей термін залишається.

Це призводить до того, що балансова вартість у бухгалтерському обліку не збігатиметься з вартістю груп основних засобів згідно з податковим законодавством.

Використання податкових методів і норм нарахування амортизації створює подобу раціоналізації облікової роботи, оскільки є неможливим збіг нарахованих сум амортизації в системі бухгалтерського і податкового обліку. Вказані протиріччя стосуються терміну початку амортизації основних засобів, їх продажу, переоцінки, ремонту, відображення фактів безкоштовного одержання.

Двоєкість такого підходу не сприяє визначенню собівартості виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Немає чіткого регламентування формування складання їх собівартості. Це обмежує раціональну організацію перевірки діяльності підприємства-клієнта, замовника.

Про незадовільне використання потенціалу амортизації як найефективнішого інструмента фінансування оновлення основних фондів насамперед свідчить наявність тенденції до збільшення ступеня зносу основних засобів. Незважаючи на значні обсяги інвестицій в основний капітал, в економіці спостерігається перманентне зростання зносу основних засобів. Так, якщо інвестиції в основний капітал у 2005 р., порівняно із 2000 р., зросли більш як у 3,9 раза, то ступінь зносу основних фондів за цей же період зріс з 43,7 % у 2000 р. до 49,0 % у 2005 р. [6;7]. Істотним недоліком чинної амортизаційної системи є те, що вона не створює умов для оновлення основних

фондів у найважливіших сферах економічної діяльності, таких як обробна промисловість, транспорт, виробництво енергії, сільське господарство, де ступінь зносу основних засобів є одним з найвищих [6]. Істотним недоліком є послаблення ролі амортизації як джерела інвестицій, оскільки спостерігається зниження частки власних коштів підприємств та організацій у структурі джерел фінансування інвестицій.

Розглядаючи питання амортизації та її зв'язок з капітальними вкладеннями, які висвітлені в періодичній пресі і на шпальтах наукових журналів, можна виділити найважливіші моменти у висловлюваннях провідних економістів. На особливу увагу заслуговують роботи М. Чумаченка, у яких надаються критичні зауваження й обґрунтовується, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію, тобто, з одного боку, вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а з іншого – їхня сума у виборі від реалізації продукції (робіт, послуг) є джерелом фінансування інвестицій підприємства. При цьому ці відрахування є не фактичними, а розрахунковими витратами, які повертаються підприємству у вигляді коштів від реалізації продукції (робіт, послуг). [2,3]. Отже, амортизаційні відрахування є джерелом фінансування, які підкріплені наявністю коштів і можуть бути використані на капітальні інвестиції.

Розгляд амортизації як джерела капітальних інвестицій, на жаль, має більше теоретичний характер, ніж проблема фактичного стану відбиття господарських операцій при обліку амортизації, побудованого відповідно до національного П(С)БО. Однак не слід забувати, що процес резервування цього джерела одночасно являє собою відволікання коштів з господарського обороту підприємств. Фінансовий стан багатьох підприємств не дає змоги сьогодні акумулювати це джерело на зазначені цілі, а залучення будь-яких зовнішніх джерел обумовить не тільки втрату високоліквідних активів із сплати відсотків за користування позиковими коштами, але часто може призвести до втрати незалежності підприємства. Розроблене положення про використання позабалансового рахунка 09 "Амортизаційні відрахування" для обліку використання амортизаційного фонду має більше довідковий і рекомендаційний характер і принципово нічого не вирішує в обліку витрат на ремонтні роботи й, тим більше, не є відбиттям джерела ремонтних робіт.

Практика використання основних засобів показує, що протягом усього амортизаційного періоду поступово збільшується балансова вартість (недоамортизованих сум). Слід зазначити, що експлуатація основних засобів після закінчення амортизаційного періоду, крім інших негативних наслідків, викликає значний ріст прямих витрат на ремонти, а отже, зростання їх балансової вартості і її недоамортизованої частини [4]. Завищення і заниження норм амортизації може як позитивно, так і негативно впливати на господарську діяльність підприємств і суспільного виробництва загалом. Перелік основних сильних і слабких сторін завищення й заниження норми амортизації наведено в таблиці.

#### Перелік сильних та слабких сторін амортизації

Завищення норми амортизації		Заниження норми амортизації	
Перевага	Недолік	Перевага	Недолік
1	2	3	4
Прискорення повернення авансованого капіталу	Штучно занижується тривалість життєвого циклу й амортизаційного періоду	Повне використання технічних можливостей засобів праці	Уповільнення оборотності авансованого капіталу
Прискорення оборотності капіталу	Недовикористання засобів праці	Зменшення сукупних витрат на розширене відтворення засобів праці	Ризик недоамортизації засобів праці
			Посилення впливу морального зносу
Збільшення чистого грошового потоку	Зростання собівартості продукції		Зниження чистого грошового потоку

1	2	3	4
Збільшення суми щорічної амортизації	Зменшення прибутку	Зниження собівартості продукції	Зниження можливості формування резервного фонду для відтворення засобів праці
Створення можливості формування резервного фонду для розширеного відтворення засобів праці	Зменшення суми дивідендів	Збільшення прибутку	
	Зменшення надходжень до бюджету	Збільшення суми дивідендів	
Послаблення впливу морального зносу	Ускладнення бухгалтерського обліку і аналізу фактичного зносу засобів праці	Збільшення надходжень до бюджету	
Створення можливості прискореного відновлення засобів праці	Неможливість вірогідного обґрунтування ефективності впровадження нової техніки		
	Розподіл норми амортизації на технічну та фінансову величину, не пов'язану з		

Наведені дані свідчать про те, що завищення амортизації порівняно із її заниженням має більше переваг, однак спостерігаються істотні недоліки, які призводять до порушення економічних законів функціонування засобів праці, ускладнюють функції обліку, контролю, аналізу й стратегічного планування їх відтворення.

Для подолання існуючих негативних тенденцій в амортизаційній політиці, підвищення ролі амортизації як джерела фінансування відтворення основних засобів, створення зацікавленості до впровадження та виробництва сучасних основних засобів і технологій необхідно переглянути підходи до формування груп основних засобів та встановлення для них норм амортизації.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у цьому напрямку.** Враховуючи досвід розвинених країн, пріоритет у нарахуванні амортизації для цілей оподаткування має бути наданий сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергоощадне устаткування, системи очистки та захисту навколишнього середовища тощо.

Доведено, що досягнення "гармонії" в питанні відображення в системі облікової та аналітичної роботи підприємства можливе лише в умовах вивчення і застосування міжнародного досвіду, що дасть можливість більш "прозоро" здійснювати фінансово-господарську діяльність підприємств.

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №7 "Основні засоби", затверджене Міністерством фінансів України від 27 квітня 2000 року, № 92, зареєстровано у Міністерстві України 18.05.2000 р. № 288/4509 (зі змінами і доповненнями). 2. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємства", № 349 – IV від 24.12.2002 р. 3. Грінько А. Амортизаційна політика підприємства // Регіональні перспективи. – 2003. – №4–5. –

С.177–179. 4. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2004. – № 8. – С. 6. 5. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2004. – № 11. – С. 3–7. 6. Кривоберець Б.І., Мірошніченко А.Б., Слепньова Л.Д. Податок на прибуток і витрати на ремонт основних фондів // *36. наук. пр.* – Донецьк: ДонНУ, 2001. – С. 141–145. 7. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2004. – № 3. – С. 13–17. 8. Основні засоби України у 2005 році: Статистичний бюлетень. – К.: Держкомстат, 2006. 9. Статистичний щорічник України за 2005 рік. – К.: Консультант, 2006.

351.824.11:657.011.47](477)

Г.В. Головчак

Львівський національний університет імені Івана Франка,  
кафедра обліку і аудиту

## ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

© Головчак Г.В., 2009

**Запропоновано системний підхід до інформаційного забезпечення управління якістю житлово-комунальних послуг в частині створення стандарту послуг.**

**In this article author propose system decision for information part of managing quality housing-municipal services, it may be a standart of housing-municipal services.**

**Постановка проблеми.** За 1991–2008 роки в існуючій системі управління та фінансування житлово-комунальної сфери України відбулись значні зміни. Приватизація муніципального та державного житла значно збільшила питому вагу приватного житла. Однак головної мети – передавання багатоквартирних будинків і прибудинкових територій у реальне управління власників – не досягнуто через складнощі утворення та діяльності об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ). Інституційні зміни, які відбуваються в економіці, торкнулись і житлово-комунальних підприємств. Вони пов'язані з їх приватизацією та роздержавленням, що дало змогу розпочати формування приватного сектора, створювати муніципальні підприємства в межах розвитку місцевого самоврядування. Виробнича структура житлово-комунальних підприємств містять понад 16 видів діяльності, провідними є водопостачання і водовідведення, тепlopостачання, експлуатація житла, зовнішній благоустрій тощо. Технологічні та виробничі особливості виробників житлово-комунальних послуг визначають певні вимоги до якості послуг. Системного підходу до створення інформаційного забезпечення управління якістю житлово-комунальних послуг сьогодні не сформовано.

**Аналіз останніх досліджень та результатів.** Управління якістю товарів та процесів досліджували такі вчені, як Б. Андрушків, О. Аристов, А. Богатирев, Л. Конарева, К. Савін, М. Серов, С. Шепелев, Дж. Акерлоф, Е. Демінг, Дж. Джуран, К. Ісікава, Ф. Кросбі, Т. Тагугі, А. Фейгенбаум, однак власне якість житлово-комунальних послуг не була ними досліджена.

**Постановка цілей.** Метою наукової статті є формування системного підходу до управління якістю при наданні житлово-комунальних послуг та розроблення стандарту якості на ринку житлово-комунальних послуг.