

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у виробничій сфері**

**РОМАНІВ Андрій Петрович**

**Економічна категорія «Амортизація необоротних активів»: методика та організація обліку і аналізу / Economic category «depreciation of fixed assets»: methods and organization of accounting and analysis**  
спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення в інвестиційній сфері

Магістерська робота

Виконав студент групи ОІСм-21  
А. П. Романів

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доц. І. В. Мельничук

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
""20р.

Завідувач кафедри  
Н.В. Починок

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти обліку амортизації необоротних активів.....	6
1.1 Економічна категорія амортизації необоротних активів .....	6
1.2 Нормативно-правове забезпечення нарахування амортизації необоротних активів в Україні .....	17
1.3 Амортизація як об'єкт обліку в зарубіжних країнах .....	22
РОЗДІЛ 2. Організація та методика амортизації необоротних активів .....	33
2.1 Порядок визначення та нарахування сум амортизаційних відрахувань ....	33
2.2 Організація обліку амортизації і зносу необоротних активів.....	45
2.3 Відображення в обліку і звітності амортизації необоротних активів та бухгалтерських проведень.....	55
2.4 Автоматизоване робоче місце бухгалтера амортизації необоротних активів .....	65
РОЗДІЛ 3. Аналіз амортизації необоротних активів.....	77
3.1 Мета, завдання та джерела аналізу амортизації необоротних активів .....	77
3.2 Аналіз динаміки і структури амортизації необоротних активів.....	82
3.3 Аналіз ефективності амортизації необоротних активів на підприємстві...	91
ВИСНОВКИ .....	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	106
ДОДАТКИ .....	114

## ВСТУП

Проблема амортизації завжди перебувала на видноті у вчених і надалі залишається досить актуальною на сучасному щаблі розвитку бухгалтерської науки. В різні епохи науковці займалися розробленням питань щодо теорії амортизації, аналізували тенденції її нарахування і проводили дослідження закономірностей відтворення.

Однак все ж таки існує багато проблем, які потрібно досліджувати і вирішувати. Дані підходи відкривають широке поле діяльності для тих науковців, які будуть в майбутньому проводити важливі дослідження проблем обліку та творити його історію.

Водночас потрібно наголосити на тому, що у сучасному періоді, з метою покращення обліку операцій з нарахування амортизації основних засобів, потрібно не забувати про досвід і досягнення попередніх поколінь, з великою повагою відноситися до наукових пошуків попередників і гідно використати набуті ними знання та навички.

**Актуальність теми.** Проблеми обліку основних засобів в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримати інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної і достовірної інформації про стан і ефективність використання основних засобів. Система їх обліку, яка склалася, не задовольняє вимоги ринку, умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами: купівля-продаж, нарахування амортизації, страхування, приватизація, реалізація інвестиційних проектів.

**Метою** дипломної роботи є дослідження практичних й теоретичних аспектів обліку нарахування амортизації необоротних активів, а також порядку застосування економічного аналізу у цій сфері бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені наступні завдання:

— дослідити теоретичні та методологічні засади обліку амортизації необоротних активів у взаємозв'язку з відтворювальним процесом та

обґрунтувати пропозиції щодо уточнення теоретичних положень, що розкривають економічну сутність амортизації і зносу необоротних активів;

— проаналізувати методику розрахунку ліквідаційної вартості необоротних активів та обґрунтувати пропозиції щодо запровадження уніфікованого порядку її визначення;

— уточнити засади облікової політики в частині обґрунтування критеріїв встановлення термінів використання основних засобів з метою нарахування амортизації;

— розробити науково обґрунтовані рекомендації з удосконалення існуючих і створення нових форм реєстрів з обліку амортизації необоротних активів;

— проаналізувати порядок амортизації необоротних активів у системі бухгалтерського обліку і внести пропозиції щодо уніфікації його з вимогами Податкового Кодексу України.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методологічних і практичних питань, пов'язаних із нарахуванням та відображенням в бухгалтерському і податковому обліку амортизації необоротних активів.

**Об'єктом дослідження** дипломної роботи є господарські операції пов'язані з нарахуванням амортизації на державному підприємстві "Філія "Зборівський райавтодор".

У процесі дослідження використовувались такі наступні **методи**: монографічний, порівняння, спостереження, розрахунок, вимірювання, аналіз, синтез, узагальнення, історичний, логічний.

**Інформаційною базою дипломної роботи** є:

— наукові статті як вітчизняних, так і зарубіжних спеціалістів у сфері обліку та аналізу нарахування амортизації;

— нормативні та законодавчі акти;

— періодичні спеціалізовані матеріали;

— фактичні матеріали і річна звітність підприємства.

**Наукова новизна** даної роботи визначається реальною оцінкою стану обліку нарахування амортизації необоротних активів та проведенні аудиту в умовах трансформаційного суспільства й у розробці практичних рекомендацій, що спрямовані на вдосконалення процесу нарахування амортизації, використовуючи при цьому досвід розвинених країн світу.

**Практичне значення отриманих результатів** дипломного дослідження полягає в розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення порядку нарахування амортизації необоротних активів, визначення терміну їх корисного використання і ліквідаційної вартості, обліку нарахування амортизації та відтворення основних засобів, які забезпечують методичний супровід формування амортизаційної політики та подальший розвиток методики обліку амортизації необоротних активів.

**Структура і обсяг роботи.** Дослідження викладене на 117 сторінках комп'ютерного тексту і складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Дипломна робота містить 10 таблиць, 45 рисунків, 5 додатків. Список використаних джерел включає 77 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 1.1 Економічна категорія амортизації необоротних активів

Амортизація, як й інші економічні категорії, має своє історичне минуле.

В період досить гострої фінансово-платіжної кризи, в якій на даний час перебуває вся економіка України, важливе значення мають такі процеси, як:

- збільшення величини надходжень до державного бюджету;
- збільшення внутрішніх джерел коштів підприємств, необхідних для інвестування виробничо-господарської діяльності.

Вагомий вплив на вищезазначені процеси здійснює амортизаційна політика, яка застосовується як на рівні держави, так і на рівні окремих підприємств.

Але, на жаль, амортизаційна політика, що проводиться в Україні сьогодні, є повністю не досконалою. Це досить суттєво впливає на бухгалтерський облік, а особливо, на облік нарахування амортизації основних засобів.

В даній ситуації, однією з найважливіших облікових і економічних категорій є амортизація, яка характеризується багатоаспектністю. У зв'язку з цим можна вести розмову про її облікові, економічні, фінансові й правові риси. Однак багатогранні особливості припускають різні підходи до її нарахування й інтерпретації [17, с. 302].

У період сучасного розвитку економіки, акценти у прийнятті правильних рішень щодо відновлення капіталу з кожним кроком все більше переносяться із макrorівня на рівень окремого підприємства, тобто мікрорівень.

Однак в Україні ситуація така, що зміна підходів управління почалася із суттєвим запізненням. Це викликало багато суперечностей і проблем і процесах відтворення капіталу, здійсненні ефективної амортизаційної політики.

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від середньовічного латинського слова «amortisatio», що у перекладі означає «погашення»[28, с. 82].

Також існує інші тлумачення першоджерела даного терміну, які зображені на рис. 1.1.

Автор	• Трагування терміну
Кузьменко С.Н., Васильєва Т.А., Ярошенко С.П.	• поняття «амортизація» переводиться з латині як «безсмертя» («морт» - це смерть з латині, а частка «а» означає суперечення чого-небудь)
Савельєв Н.	• «амортизація» - походить від «той» - мертвий, та означає дію, подібну до умертвіння.
Виговська Н.Г.	• амортизація – це грошовий вираз зносу
П. Безруких, Л. Соріна, М. Молдованов	• амортизація - це процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції
І.Р. Ніколаєв	• амортизація – процес накопичення фінансових коштів, що залежить від цілей фінансової політики
Ф.Ф. Бутинець	• амортизація – це процес втрати фізичних і моральних характеристик об'єкта та «якісний» вартісний показник зниження вартості
Е.Е. Сіверс	• амортизація- це джерело фінансування, певний фонд реновації, що створюється з прибутку, слугує для відновлення майна

Рисунок 1.1 – Трагування терміну «амортизація»[74]

Отже, ми виявили різноманітні тлумачення терміну «амортизація» - надання безсмертя, та навпаки, умертвіння об'єкту.

Саме наявність концептуально різних підходів може вважатися причиною наукової дискусії щодо тлумачення природи і ролі амортизації у економічній концепції функціонування підприємства.

Перші згадки нарахування зносу основних засобів для визначення ціни продажу нерухомості з'являються ще у Стародавньому Римі, де будівля загального користування оцінювалася виходячи з припущення того, що нерухомість зможе проіснувати не більше 80 років.

При продажі нерухомість переоцінювалася виходячи з терміну її експлуатації через рівномірне зменшення споживчої вартості будівель. [9, с. 9].

Визначення амортизації як прямих витрат нерухомого майна ввів у 1558 році Д. Мелліс. Він використовував проводку: за дебетом рахунка науковець відображав прибутки та збитки – за кредитом рахунка «інвентар».

Мелліс вважав, що вартість купленого інвентаря списувалась фіксованими частками на збитки. Тобто збудована нерухомість втрачає свої фізичні якості, оскільки з кожним наступним роком зношується. Але втрачена вартість основних засобів відноситься одразу до збитків, а не переноситься на витрати виробництва. Це було недоліком цього трактування амортизації. [75, с. 6].

Наприкінці XVIII ст. термін «амортизація» почали використовувати для постійного списання первісної вартості з періоду в період. Саме на підприємстві «Керрон Айронвекс» в 1769 р. та на фабриках Болтона і Уолта в 1790 р. в організації обліку було вперше застосовано прямолінійну амортизацію. Згідно з нормами амортизації вартість основних засобів списували для:

- будівель – 5 %;
- інших основних засобів – 8%.

Зовсім по-іншому поняття амортизації трактувалося на протязі XIX ст. в період значного розвитку залізничного транспорту. Амортизацію вважали методом, який дозволяв зберігати основний капітал на постійному рівні [6, с. 248].



Поняття амортизації у різні періоди зображено на рис. 1.2



Рисунок 1.2 - Поняття амортизації у різні періоди

Дана економічна категорія застосовувалась як метод, який зберігав капітал на фіксованому рівні.

У літературі економічного характеру можна зустріти різні висловлювання щодо терміну «амортизація», але за своєю сутністю ці трактування є близькими за змістом.

Під виразом корисного використання потрібно розуміти очікуваний проміжок часу, за який основні засоби використовуватимуться підприємством або з їхнім використанням виконано гіпотетичний обсяг продукції.

Основними недоліками щодо визначення поняття «амортизація» є наступні:

— призначення амортизації не завжди розкривається на наявних визначень;

— характерним є приписування амортизації функцій, що не виконуються нею;

— зустрічається плутанина між такими поняттями, як амортизація, знос й зношування.

Враховуючи те, що амортизація охоплює безліч об'єктів, то вона й впливає на всі види діяльності підприємства (рис.1.3).

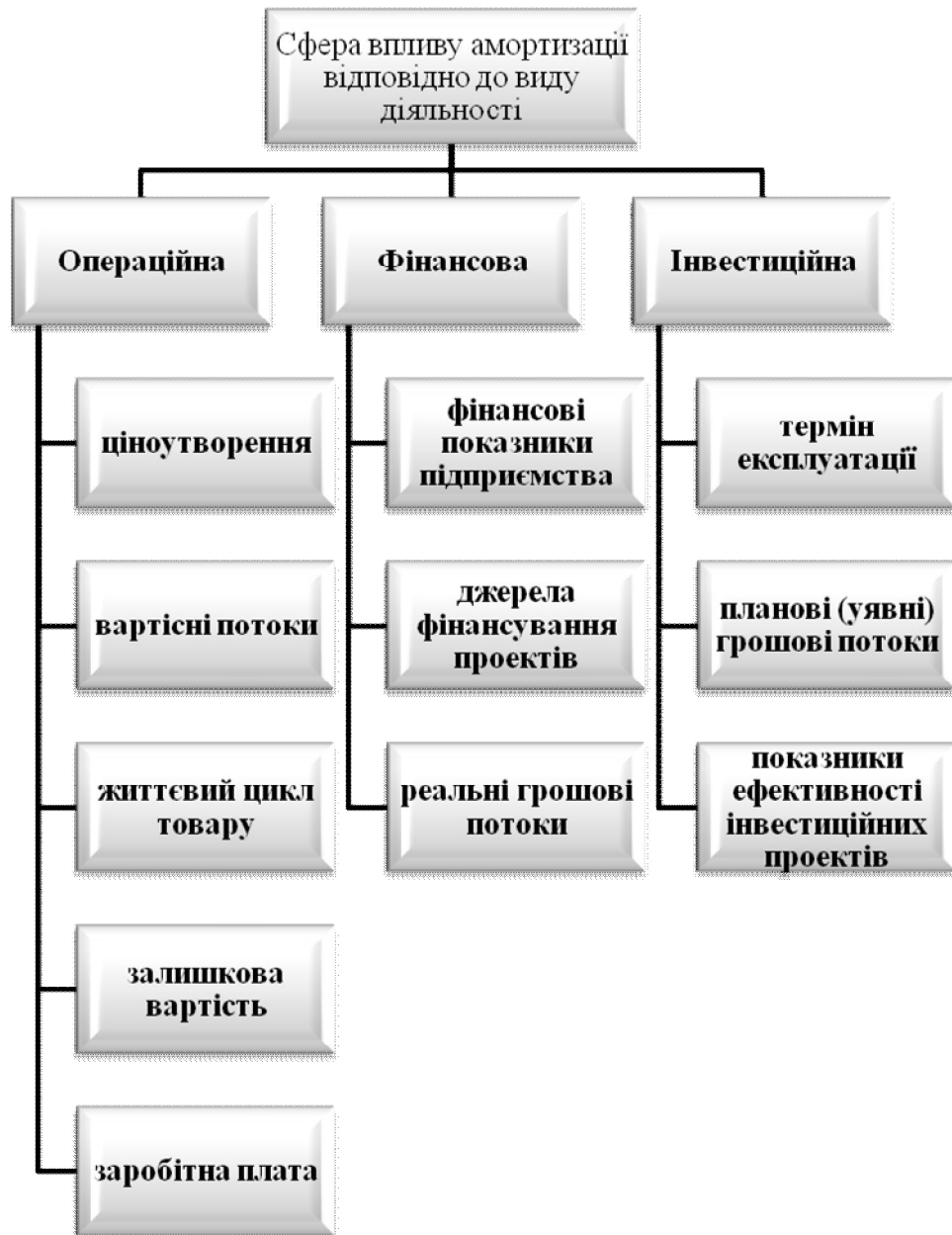


Рисунок 1.3 - Сфера впливу амортизації відповідно до виду діяльності

Характерною рисою амортизації є те, що вона є надзвичайно складним економічним явищем.

Вона здатна поєднувати наступні елементи:

— витрати виробництва;

- джерела коштів;
- процес руху вартості;
- управління відтворенням засобів праці;
- відшкодування зношених й нагромаджених засобів праці.

Саме до створення різних концепцій амортизації призвела еволюція поглядів на дану економічну категорію. Основні концепції амортизації зображено на рис. 1.4.



Рисунок 1.4 - Основні концепції амортизації

Згідно з економічною концепцією, метою амортизації є забезпечення відображення процесу знецінення основних засобів через їх знос:

- фізичний;
- моральний;
- економічний.

До зменшення вартості активу у грошовому еквіваленті призводить зміна періоду часу та його вік. Для аналізу податків, цін на активи, вимірювання доходу застосовується економічний знос[12, с. 38].

Для бухгалтерської концепції амортизації характерним є визнання втрати певної частки вартості основного засобу, що використовується. Амортизація – це процес перенесення вартості виробничих потужностей шляхом розподілу на звітні періоди, протягом яких наявні потужності приносять корисність[5, с. 33].

Вартість починала розподілятися на протязі встановленого терміну використання основних засобів.

Науковці зазначають, що саме списання вартості виробничих засобів протягом терміну їх використання, а не фізичний знос чи зниження ринкової вартості об'єкта розуміється під терміном «амортизація».

Зменшення суми доходу при розрахунку суми податку на прибуток і є метою амортизації.

Згідно фінансової концепції амортизація ототожнюється з джерелом відтворення основних засобів. Проте метою є повне погашення боргу шляхом повернення позики.

У наш час досить важливою є проблема розкриття економічного змісту амортизації тому, що досі відсутній правильний підхід для формулювання даного поняття.

Також мають місце окремі погляди щодо визначення амортизації за допомогою паралельного процесу – зносу. Деякі науковці вважають, що облік рівня зносу точніше ведеться тоді, коли детальнішими є норми амортизації.

Інші науковці думають, що амортизація є тільки фінансовий показник і немає можливості виміряти реальний знос взагалі. Тобто, вони розрізняють дві різні економічні категорії: знос і амортизація.

Знос – процес втрати своєї вартості та споживної вартості основними засобами.

Амортизація – процес нагромадження коштів, який залежить від мети фінансової політики[24, с. 12].

Розкриття трактування амортизації неможливе без опису функцій, які вона виконує. Основні функції амортизації зображено на рис. 1.5.

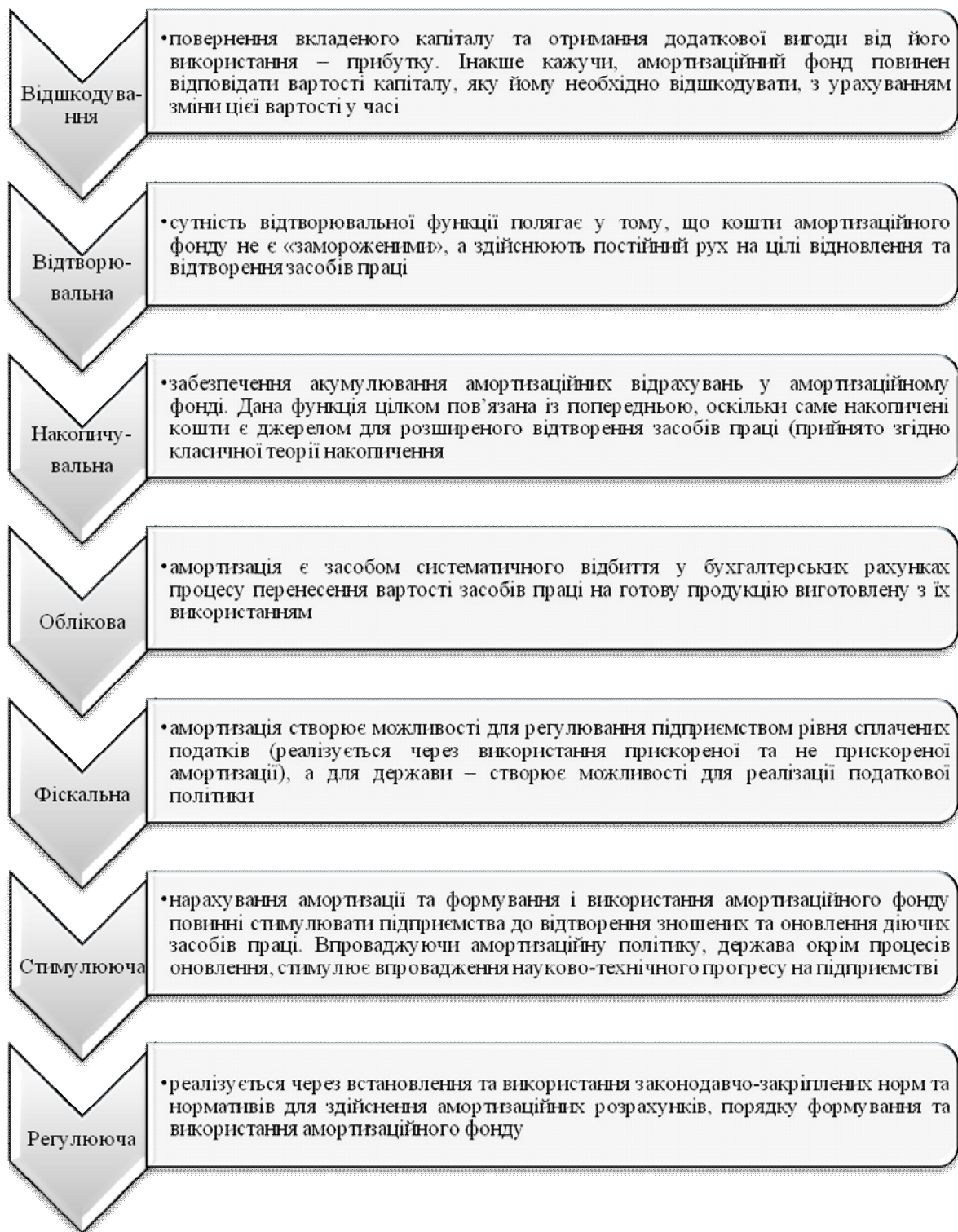


Рисунок 1.5 - Основні функції амортизації

В П(С)БО 7 «Основні засоби» визначено, що амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)[55].

Особливістю амортизації є втрата нею значення основного джерела капітальних інвестицій, що здійснюються для відтворення основних засобів, а набуває ролі інструмента списання їх вартості.

Однією із складових прямих витрат, що беруть участь у формуванні собівартості продукції, є амортизаційні відрахування.

Стаття інших прямих витрат включає амортизаційні відрахування, які складаються із сум таких відрахувань:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- інші необоротні матеріальні активи.

При формуванні амортизаційних відрахувань, багато залежить від ймовірної оцінки капіталу підприємства. У зв'язку з тим, що оцінка капіталу є важливою складовою при визначенні його як величини, так й структури і складу.

Лише виконання наступних вимог дає можливість визначення реальної оцінки капіталу:

- реальність;
- точність;
- простота;
- своєчасність;
- порівнянність облікових даних.

При нарахування амортизації враховується термін корисного використання відповідного об'єкта. Даний термін підприємство встановлює при зарахуванні активу на баланс, і зупиняється в період модернізації, реконструкції чи консервації.

При змінюючих позитивних вигод для підприємства від експлуатації об'єкта основних засобів, термін корисного використання може переглядатися і коригуватись.

Розгляд функцій амортизації на різних рівнях зображено на рис. 1.6

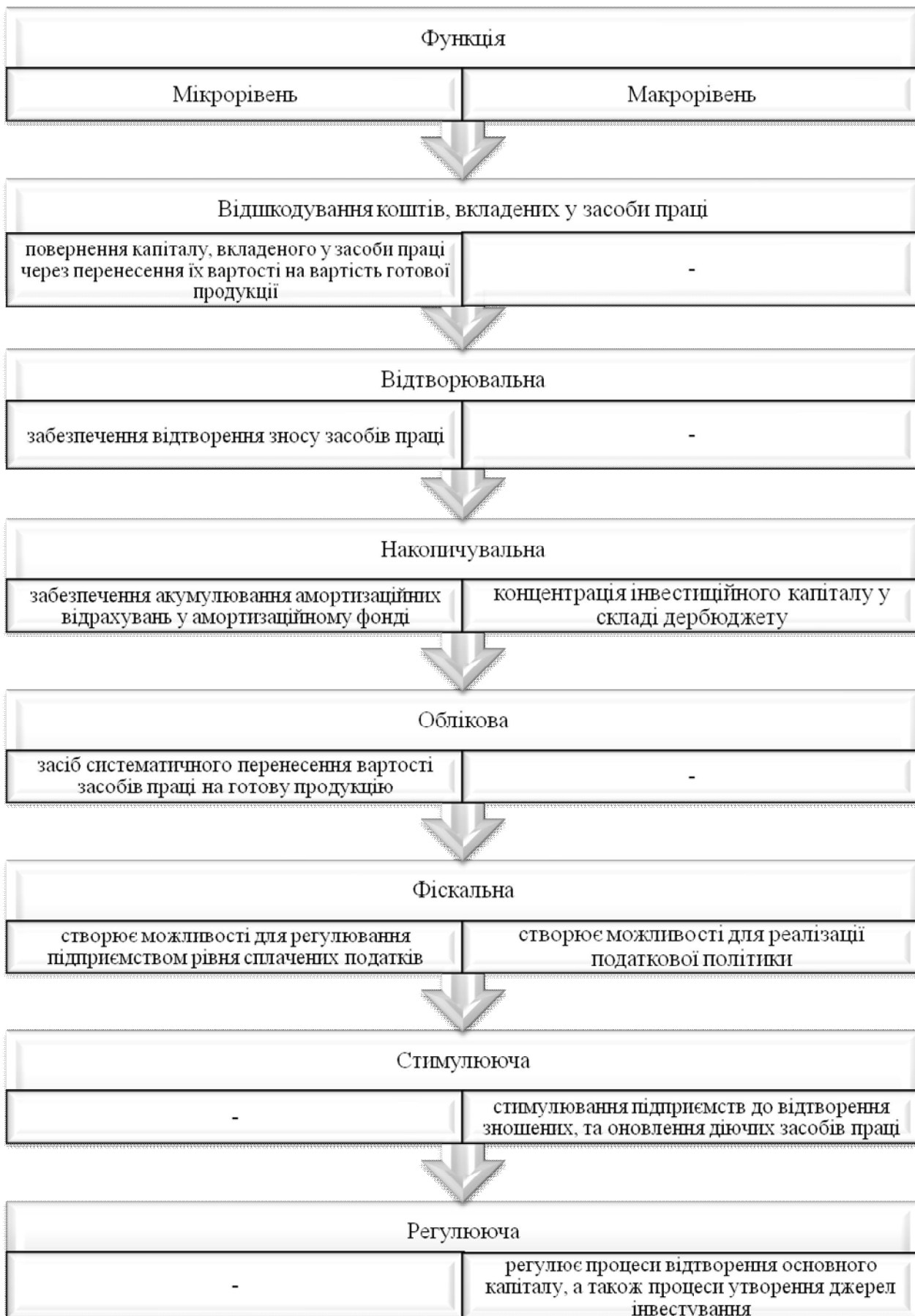


Рисунок 1.6 - Функції амортизації в залежності від рівня прояву

Також потрібно знати, що основні засоби як при бездіяльності, так і у процесі їх використання підлягають фізичному зносу.

При застосуванні основних засобів у процесі виробництва рівень фізичного зносу впливають такі чинники:

- оцінка якості основних засобів;
- у процесі виробництва, завантаження основних засобів залежне від кількості відпрацьованих годин за добу, терміну роботи протягом року;
- специфікація технологічного процесу і рівень захисту засобів від впливу зовнішніх умов;
- ступінь якості догляду за станом основними засобами;
- рівень кваліфікація робітників і їх ставлення до основних засобів.

Основні засоби за своїми технічними характеристиками, за економічною ефективністю зношуються не лише фізично, тобто підлягають моральному зносу. Пояснюється моральний знос такими чинниками:

- підвищенням рівня продуктивності праці;
- високими темпами розвитку технічного прогресу.

До морального зносу веде поява нових, більш досконалих видів устаткування та іншої техніки.

У зв'язку з дією зовнішніх чинників або під впливом сил природи, знос пришвидшує процес старіння основних засобів [33, с. 227].

Отже, амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. При цьому забезпечується виконання таких функцій: відображення зменшення споживчої вартості основних засобів, збереження капіталу, формування повної собівартості продукції.



## 1.2 Нормативно-правове забезпечення нарахування амортизації необоротних активів в Україні

На сьогоднішній день, коли Україна намагається впевнено до ринкової економіки, велику увагу виділяють питанням амортизації основних засобів.

В П(С)БО 7 «Основні засоби» визначено, що амортизація-систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом їх корисного використання (експлуатації) [55].

Одним із методів визначення організаційних аспектів здійснення бухгалтерського обліку на підприємствах є документи нормативно-правового характеру, у яких зазначені норми, яких повинні дотримуватись суб'єкти господарювання.

Проаналізувавши сучасні публікації та наукові дослідження, можна стверджувати, що залишаються невирішеними проблеми обліку амортизації. Серед них можна виділити такі:

- проведення оцінки та переоцінки необоротних активів;
- визначення мінімально допустимих строків експлуатації необоротних активів;
- розрахунок вартості, що амортизується;
- визначення ступеня перенесення вартості основних засобів на вартість новоствореної продукції [36, с. 112].

Нормативно-правове регулювання норм бухгалтерського обліку в Україні здійснюється з метою запровадження і дотримання єдиних норм і правил для усіх підприємств, які захищають інтереси користувачів фінансової інформації, а також визначення основних напрямків та перспектив для удосконалення до принципів і стандартів, які застосовуються у міжнародній практиці.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 1 січня 2000 року нормативно-правове регулювання питань методології бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке

затверджує національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти в межах його повноважень [55].

У період з 2000 року по сьогоднішній день Міністерством фінансів України було розроблено і затверджено 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкцію про його застосування та інші нормативно-правові документи [6, с. 48].

Варто також відмітити позитивний рух у напрямку наближення податкового регулювання нарахування амортизації до бухгалтерського обліку, оскільки у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України № 2756-УІ від 2 грудня 2010 року податковий метод амортизації більше не застосовується [6, с. 8].

Після впровадження і переходу на вітчизняні П(С)БО, бухгалтерський облік сприяв процесу виконання нових методів нарахування амортизації:

- вибір самим підприємством терміну операційного циклу;
- впровадження певної грані, яка розділяє основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи;
- затвердження тривалості корисного використання і визначення ліквідаційної вартості об'єкта як основних засобів, так й інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів;
- вибір підприємством методу нарахування амортизації.

За національними стандартами бухгалтерського обліку на всі основні засоби незалежно від їх участі в процесі виробництва нараховується амортизація.

Нарахування амортизації здійснюється з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів [55].

Після проведення аналізу даних нормативних документів з методики нарахування амортизації, можна виокремити чотири рівні нормативного регулювання амортизації основних засобів, які зображені на рис. 1.7.

### I рівень

- Конституція України;
- Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”;
- Податковий кодекс України;
- інші законодавчі акти;

### II рівень

- П(С)БО 7 “Основні засоби”; П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”;
- П(С)БО 16 “Витрати”;
- П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”;

### III рівень

- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів;
- Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку;
- інші нормативно-правові акти;

### IV рівень

- Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків для обліку амортизації необоротних активів;
- Наказ про проведення інвентаризації.

Рисунок 1.7–Рівні нормативно-правового регулювання амортизації

Перші три рівні регулюються на рівні держави і є обов’язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня.

Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві. В ст. 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу, а також підприємство самостійно визначає облікову політику та питання, які з цим пов’язані[11, с. 34].

Так, в наказі про облікову політику щодо нарахування амортизації основних засобів доцільно визначити строк корисного використання (експлуатації) об’єкта інших необоротних матеріальних активів, методи нарахування амортизації та випадки, коли ліквідаційна вартість не використовується при обчисленні амортизації.

Організація бухгалтерського обліку та облікова політика зокрема, з рівня підприємства виходять як на національний, так і на міжнародний рівень, що обумовлено функціонуванням великої кількості транснаціональних компаній, підприємств з іноземними інвестиціями, які організовують облік з врахуванням чинників даних рівнів[50, с. 315].

Технічна складова облікової політики щодо процесу амортизації повинна містити в собі такі питання:

- комплекс первинних документів щодо амортизації;
- встановлення типових форм звітності щодо амортизації, послідовність їх складання і терміни подання;
- визначення методів внутрішнього контролю щодо амортизації.

Метод документування процесу амортизації повинен охоплювати всі аспекти даного положення, щоб в майбутньому у внутрішній звітності подавати повну й достовірну інформацію про амортизацію різним користувачам. Використання прийомів та способів внутрішнього контролю повинно забезпечити своєчасне виявлення відхилень та порушень у процесі відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку[9, с. 85].

З цього приводу З. В. Задорожний зазначає, що методика розрахунку амортизації основних засобів, яка передбачена Податковим кодексом, на наш

погляд, в більшій мірі дає змогу забезпечити вищенаведену зіставність показників, ніж використання інших методів нарахування амортизації, що передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби». В її основі аналогічно як і в нормах амортизації основних засобів, що використовувалися до 90-х років минулого століття теж закладений плановий період експлуатації. Хоча, звичайно, «нові» норми не є такими деталізованими як «старі»[29, с. 11].

Рівні нормативного регулювання процесу нарахування зносу є взаємопов'язаними та взаємообумовленими, що представлено на рис. 1.8



Рисунок 1.8–Рівні нормативного регулювання процесу нарахування зносу

Таким чином, держава має суттєвий вплив на регулювання амортизаційної політики, є обов'язкові положення щодо процесу нарахування амортизації та включення її до складу витрат. Разом з тим організація бухгалтерського обліку також впливає на амортизаційну політику, так як є можливість самостійного вибору методів нарахування, визначення критерію і строку корисної експлуатації.

### 1.3 Амортизація як об'єкт обліку в зарубіжних країнах

У практиці зарубіжних країн нарахування зносу здійснюється за стандартом SSAP-12 "Облік зносу". У цьому документі зазначено, що розподіл і оцінка зносу повинні дотримуватись трьох факторів:

- ціна придбання основного засобу або будь-яку іншу вартісну оцінку);
- період строку використання основного засобу;
- розрахунок залишкової вартості основного засобу на кінець періоду його корисного використання.

Але основним недоліком даного стандарту є те, що він не володіє детальними роз'ясненнями ні щодо визначення розрахунку амортизації, ні щодо застосування методів для її нарахування. У стандарті SSAP-12 наводяться тільки два принципи:

- амортизація повинна відображатись шляхом розподілу основних засобів за винятком їх залишкової вартості на весь термін дії основних засобів (для основних засобів, які мають кінцевий термін корисного використання);
- діє перелік прийнятних методів для розрахунку амортизації.

Обрати метод нарахування амортизації повинні керівники підприємства, який є якнайкраще підходить для даного переліку основних засобів. На підставі рішення, яке приймається менеджерами підприємства здійснюється розподіл амортизації протягом звітного періоду. Якщо менеджери прийняли рішення про те, що оцінка терміну служби основного засобу була помилковою, то недоамортизована частка вартості засобу повинна бути відображена за переглянутий залишок строку використання [27, с. 94].

Вартість основного засобу повинна бути терміново знижена до його відновлювальної вартості, якщо відбувається старіння і буде зрозуміло, що амортизованих засобів не вистачить на повноцінне відновлення.

В основу нарахування амортизації при переоцінці активів покладаються відновлювальна вартість і термін служби до списання даного об'єкту. Розрахунки переоцінки потрібно показувати у звітах за той період, у якому була здійснена зміна.

Стандарт SSAP-12 здійснює посилення вимог щодо представлення інформації підприємством.

Він наполягає на тому, що для кожного виду активів повинна вказуватись інформація:

- використання методів нарахування амортизації;
- терміни корисного використання чи норми амортизації;
- загальна величина амортизації, нарахована за даний період;
- загальна оцінка, зношуваних активів і нагромаджена сума амортизації.

Стандарт SSAP-12 закріплюється положеннями Закону про компанії, який було прийнято у 1985 році. Даний Закон вимагає, щоб:

- обов'язкове відображення нарахованої амортизації основних засобів у звіті про прибутки і збитки ;
- вартість основного засобу повинна амортизуватись протягом всього терміну корисної служби за умови, коли термін корисного використання основного засобу обмежений, тобто знос потрібно передбачати;
- необхідно передбачати залишкову вартість основного засобу і відобразити її зниження у Звіті про прибутки і збитки, якщо вартість засобу зменшується.

Положення даного стандарту, які розкривають методику нарахування амортизації майна, що перебуває у повній власності, були розглянуті як такі, що характерні для підприємств, що мають власність в інвестиціях.

Це виключення з правил існувало до того періоду, поки не ввели нові положення, які містяться у стандарті SSAP-19.

Стандарт SSAP 19 встановлює і регулює спеціальний набір бухгалтерських методів, прийомів, правил з обліку інвестицій в нерухомість. Даний стандарт з'явився через те, що підприємства, які працюють з нерухомості, різко розкритикували вимоги стандарту SSAP 12 з амортизації будівель і споруд.

Основна проблема цього стандарту була пов'язана з тим, що за умова даної амортизації могла б зменшити величину прибутку до такого рівня, за якого було б проблематично виплачувати дивіденди. У зв'язку з цим у стандарті SSAP 19 прописано, що в залежності від величини інвестицій, вкладених в нерухомість, амортизація не проводиться, за винятком оренди терміном до 20 років. На заміну амортизації кожного року повинна проводитися переоцінка активів[27, с. 125].

У відповідності до п. 47 МСФЗ 16 для розподілу суми, що амортизується, можна використовувати такі методи амортизації:

- прямолінійне списання;
- зменшення залишку;
- сума одиниць продукції.

В бухгалтерському обліку Польщі, амортизація нараховується з допомогою коефіцієнтів та терміну для різних груп основних засобів. Обсяг нарахованого зносу може коригуватися в залежності від:

- переліку робочих змін;
- рівня технологічного прогресу;
- виробничих потужностей;
- строку експлуатації;
- коефіцієнтів зносу.

У Люксембурзі по активах, які володіють невизначеним терміном експлуатації, амортизаційні відрахування не нараховуються. Найбільш часто використовується прямолінійний метод. А основною вимогою до нарахування



амортизації у даній країні є наступне: "Амортизаційні відрахування повинні здійснюватись систематично і в розумних межах".

В нормативному регулюванні обліку Німеччини не закладено жодних методів амортизації. В діяльності найчастіше використовується метод зменшення залишку та пряmolінійний метод. Термін використання активів встановлюються за окремими галузевими податковими таблицями[32].

Нижче на рис. 1.9 зображено основні методи нарахування амортизації, які застосовуються в практиці обліку німецьких підприємств.

### Лінійна амортизація

- Лінійний метод належить до найпоширенішим. При лінійному методі нарахування амортизації сума амортизаційних відрахувань визначається щомісяця як добуток первісної вартості об'єкта і норми амортизації, визначеної виходячи з терміну його корисного використання

### Дегресивна амортизація

- При дегресивній амортизації на базову вартість протягом періоду експлуатації нараховуються дедалі менші з кожним наступним роком амортизаційні відрахування. На початку терміну експлуатації нараховується порівняно висока сума річної амортизації, до закінчення терміну експлуатації вона постійно знижується.

### Прогресивна амортизація

- Прогресивна амортизація - це метод нарахування амортизації, у якому сума амортизаційних відрахувань збільшується з кожним наступним роком, у споживачів протягом терміну експлуатації об'єкта майна. Прогресивну амортизацію можна виправдано використовуватиме устаткування, яке поступово сягає повне завантаження, наприклад, на електростанції, транспортних підприємствах чи газопроводах.

### Нарахування амортизації пропорційно продуктивності основних засобів

- Нарахування амортизації пропорційно продуктивності основних засобів здійснюється за мері їх завантаження. Для визначення суми щорічних амортизаційних відрахувань базова вартість устаткування ділиться на прогнозований обсяги виробництва за період експлуатації і збільшується на обсяги виробництва звітного року. Метод нарахування амортизації пропорційно продуктивності основних засобів часто використовують у обліку витрат і є допустимим як і торговому, і податковому праві. Цим методом мають основному організації, які займаються здобичтю сировини, і може розрахувати загальну вартість родовища і амортизувати її, принаймні розробки

### Комбінація методів амортизації

- Торговельне право не зобов'язує використовувати певний метод амортизації, але вимагає, щоб обраний метод виходив початкової вартості об'єкта майна, і розподіляв її принципами бухгалтерського обліку на плановий термін експлуатації. Отже, комбінація методів амортизації припустима, якщо у неї передбачена у плані амортизації і закріплена в облікову політику. Така комбінація сприймається як самостійний метод амортизації

### Рисунок 1.9–Методи нарахування амортизації у Німеччині

У бухгалтерському обліку такої країна, як Франція, для нарахування амортизації використовують прямолінійний метод, але при цьому не вказується ліквідаційна вартість.

У Франції комерційна амортизація по особистих рахунках входить до кінцевого результату по звичайних операціях, тоді як до складу екстраординарних операцій включаються додаткові суми амортизації. Комерційна амортизація відображається, як правило, при консолідації.

Найбільш використовуваний період знецінення становить 20-30 років для споруд та будівель, 5 років – для транспортних засобів і 10 років – для обладнання і для основних засобів. У 1960 році було схвалено дозвіл на використання методу прискореного списання вартості[39, с. 209].

У Бельгії обрано такі методи нарахування амортизації:

- лінійний метод;
- дегресивний метод;
- прогресивний метод

У Португалії можна використовувати тільки лінійний метод. Там питання нарахування амортизації трактують за таким принципом: «Матеріальні активи протягом корисного строку їх служби чи користування ними, повинні систематично амортизуватись».

В Іспанії та Нідерландах норми нарахування амортизації з нормами податкового законодавства не співпадають.

В Греції нарахування амортизація ґрунтується на засадах податкового законодавства[39, с. 211].

Відсоткові платежі по кредитах, які належать до створення основних засобів, здійснюються двома способами:

- шляхом негайного списання;
- шляхом амортизації активів протягом п'яти років.

В Англії усі питання, які стосуються амортизації капіталу зазначаються в стандарті SSAP 12. Він передбачає, що амортизація повинна здійснюватись систематично на протязі очікуваного терміну використання активу, але норми амортизації мають бути реалістичні.

Однак Управління податкових зборів Великобританії відхиляє власні створені норми амортизації і заміщує їх стандартними "податковими

відрахуваннями". Стандарт SSAP 12 при визначенні капіталу, на який розповсюджується амортизація, в першу чергу виділяє будівлі і споруди[47, с. 15].

В американській бухгалтерській практиці є багато варіантів для вибору методу нарахування і визначення величини амортизації. Саме керівництво підприємства здійснює вибір методу і термін корисного використання активу, що амортизується, на підставі професійної думки бухгалтера по даній ситуації.

Також потрібно зауважити, що у системі США можливий перегляд норм амортизації, але заборонено перегляд оцінки об'єкта. Це потрібно для того, що бухгалтер, змінюючи оцінку, порушує принцип відповідності – порівняння збитків, які були завдані у минулому з доходами у даному звітному періоді. Ця ситуація завдає неправильної інформації про фінансовий результат і, як наслідок, призводить до зміни оподаткованого прибутку.

Практика показує, що в США широко застосовуються і розвиваються методи прискореної амортизації. Це є наслідком економічного розвитку країни. Методи прискореної амортизації поряд з державними замовленнями, субсидіями кредитом є формою впливу держави на виробництво. Метою прискореної амортизації є компенсувати у визначеній кількості витрат від вибуття техніки, конструкцій, обладнання у зв'язку з моральним зносом.

У США використовуються такі методи нарахування амортизації:

- метод суми чисел;
- метод одиниць продукції;
- метод спадного залишку;
- прискорені методи;
- метод прямолінійного списання;

Розглянемо як нараховується амортизація в інших країнах. За допомогою методу рівномірної амортизації здійснюється списання основних засобів фіксованими частками на протязі терміну їх використання. Сума амортизації в кінці року залежить від терміну експлуатації об'єкта. Також потрібно зауважити, що враховується ліквідаційна вартість – загальна сума, яку може

отримати від ліквідації або реалізації об'єкта у разі закінчення строку його експлуатації, але після того, як буде вираховано витрати, які були відображені у момент ліквідації або реалізації.

У випадку, якщо важко або неможливо визначити ліквідаційну вартість засобів на дату їх прибуття, то вона вважається нульовою. У країнах Західної Європи (Франція) ліквідаційна вартість основних засобів не визначається при розрахунку амортизації. Величина річних амортизаційних відрахувань визначається за допомогою двох способів. У першому випадку розрахунок проводять діленням вартості об'єкта на термін експлуатації. Річну суму амортизації розраховують за формулою:

#### **Собівартість об'єкта – Ліквідаційна**

(1.3)

У другому випадку суму відрахувань розраховують множенням річної норми амортизації на первісну вартість за винятком ліквідаційної вартості.

Метод нарахування амортизації за кількістю випущеної продукції використовується тоді, коли засіб експлуатується по періодах. Це означає, що кожен період характеризується коливанням кількості продукції. За даним способом розраховується виробнича ставка амортизації. Це вартість, що ділиться на обсяг продукції, який підприємство виготовить при експлуатації основних засобів. Для даного показника використовується формула:

#### **Первісна вартість – Ліквідаційна вартість** (1.4)

Метод подвійної норми амортизації є прискореним методом амортизації. Він розраховується за допомогою множення норми лінійної амортизації на коефіцієнт, який є фіксованим для прискореної амортизації. У США коефіцієнт прискореної амортизації - 2,0. У Франції використовують три рівні коефіцієнтів, які залежать від терміну використання засобів:

- якщо термін експлуатації 3-4 роки – 1.5;
- 5-6 років – 2.0;

- Більше 6 років – 2.5.

На найвищому – законодавчому рівні приймається перелік об'єктів, до яких можна застосовувати прискорену амортизацію. Даний метод найкраще застосовувати для нарахування амортизації транспортних засобів, машин[51, с. 322].

Кожне підприємство за міжнародними стандартами повинне самостійно обрати способи нарахування амортизації. Обраний метод протягом усього звітного періоду заборонено змінювати. За умови, якщо змінюється метод нарахування амортизації, усі зміни повинні відобразитись в пояснювальній записці, яка додається до річної звітності.

В обліку готові суми амортизації відображаються як знос і як витрати підприємства. Дана операція з нарахування амортизації відображається записом:

Дебет рахунку «Витрати на амортизацію»,

Кредит рахунку «Амортизація (знос) основних засобів».

У США і окремих інших країнах існує відмінність амортизації основних засобів для оподаткування та фінансової звітності. Для цілей оподаткування використовується система прискореного оновлення вартості. З 1986 року дозволяється мінімізувати податок на прибуток завдяки реформуванню податкової системи. Тобто, держава сама визначає строки використання і норми амортизації усіх груп основних засобів[68, с. 115].

У багатьох країнах світу простежується наступний підхід до відображення в обліку вибуття основних засобів: списується початкова вартість будівництва і нагромаджений знос основних засобів, які вибувають, у нашій країні беруться до уваги будь-які доходи і навіть від вибуття.

Ці операції відображаються проведенням, важливим елементом якого є запис по дебету чи кредиту відповідних рахунків: збитку чи прибутку від вибуття[76, с. 231].

Класифікація таких прибутків або збитків наводиться в звіті про прибутки і збитки як випадкові, крім тих, що появляються внаслідок ліквідації основних засобів у період надзвичайних подій.

Потім неодмінно проводиться донарахування зносу на об'єкт основних засобів, які вибули на протязі року, а знос нараховується в кінці року (коригувальна проводка)[71, с. 170].

На рис.1.10 зображено домінуючі методи нарахування амортизації за кордоном.

Країна	Прямолінійний метод	Зменшення залишкової вартості	Прискореного зменшення залишкової вартості	Кумулятивний	Виробничий
Бельгія	+	-	-	-	-
Польща	+	-	+	-	-
Португалія	+	-	-	-	-
Люксембург	+	-	-	-	-
Німеччина	+	+	-	-	-
Україна	+	+	+	+	+
Франція	+	-	+	-	-
США	+	+	+	+	-
Данія	+	-	-	-	-

Рисунок 1.10–Домінуючі методи нарахування амортизації у Європі

Велика увага для забезпечення відтворення основних засобів повинна приділятися дослідженню їхнього стану та застосування. Це є суттєвим фактором, який підвищує ефективної діяльності підприємства.

## Висновки до розділу I

Узагальнення результатів дослідження теоретичних основ амортизації необоротних активів дають підстави зробити наступні висновки:

1. Вказані аспекти використання амортизації забезпечують позитивний і нормальний перебіг відновлювальних процесів на підприємствах. При наданні амортизації різних функцій і створюється її економічна сутність.

Для того, щоб уникнути негативних наслідків викривлення ролі амортизації необхідна законодавчому рівні усунути різноплановість читання терміну «амортизація» та розповсюдити єдине поняття амортизації, під яким потрібно розуміти процес нарахування зносу, тобто перенесення вартості майна на виготовлення нового продукту.

2. На основі порівняльного аналізу зарубіжних та вітчизняних методів нарахування амортизації визначено їх переваги та недоліки і обґрунтовано можливість застосування в Україні.

Основними факторами вибору методу амортизації слід вважати:

а) необхідність приведення у відповідність доходів та витрат для цілей складання звітності;

б) величину витрат на ведення бухгалтерського обліку;

в) обмеження, що застосовуються до величини амортизаційних відрахувань законодавством.

Підприємствам доцільно надати самостійність при виборі методу здійснення амортизаційних відрахувань з зазначенням цього в обліковій політиці підприємства.

3. Для того, щоб надати амортизаційній політиці певної гнучкості, кращого, точнішого нарахування амортизаційних величин, процес амортизації повинен весь час розвиватися, тобто потрібно в деякій мірі переглядати норми, уточнювати законодавчі положення, проводити регулювання в нарахуванні амортизації, вдосконалювати її, здійснювати переоцінки капіталу.



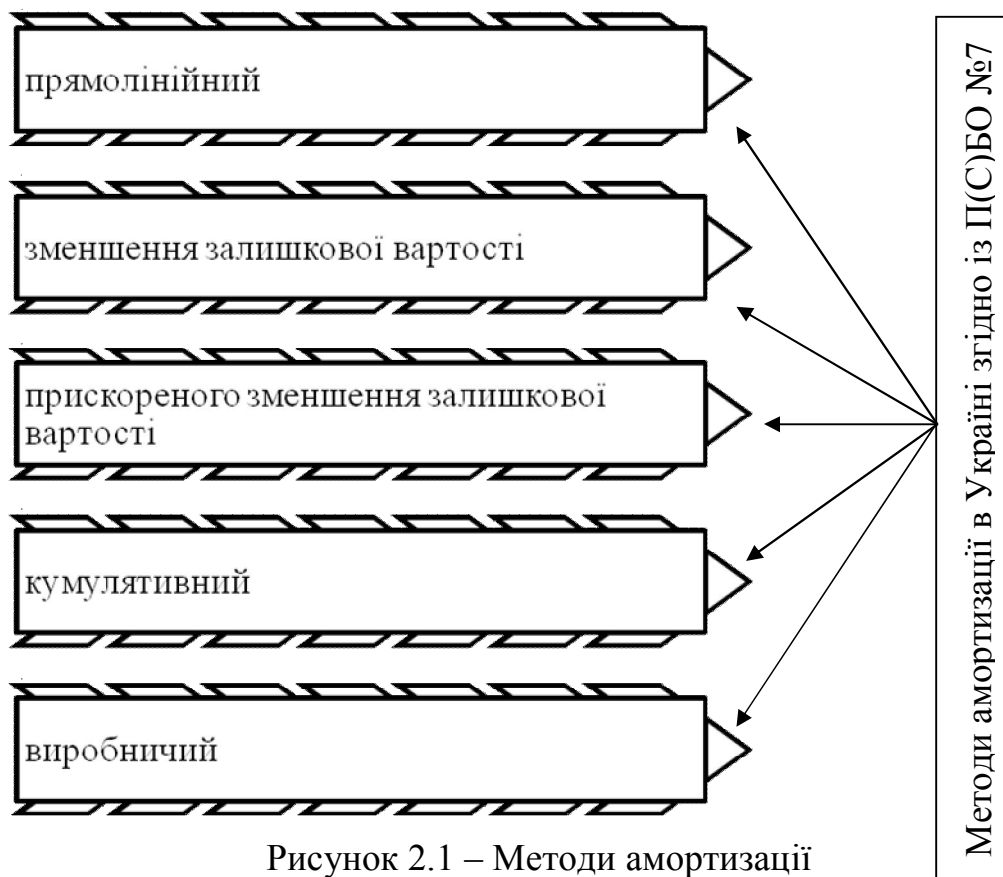
## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 2.1 Порядок визначення та нарахування сум амортизаційних відрахувань

На сьогоднішній день відсутні точні критерії або правила для правильності виокремлення і застосування методу амортизації, який мав би найбільший ефект для підприємств різноманітних організаційно-правових типів, форм, галузей підприємств та способів їх використання.

Суб'єкти господарювання при нарахуванні амортизації основних засобів повинні дотримуватися Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, який був прийнятий і затверджений Наказом Міністерства фінансів від 27 квітня 2000 року № 92, і який набрав чинності з 1 липня 2000 року, застосовуючи методи, які зображені на рис. 2.1:



При нарахуванні амортизація для інших необоротних матеріальних активів використовуються за методи, які є зображені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 П(С)БО 7. Така ж сама інструкція подається в ПКУ, згідно з якою, амортизація - це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)[55].

Дане визначення відрізняється від визначення, яке давав Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" і в більшій мірі втілює положення ряду нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, зокрема, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. N 92 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. за N 288/4509).

Ст. 144 ПКУ поділяє всі основні засоби на три групи:

- 1) які підлягають амортизації;
- 2) які не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період;
- 3) не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування.

Проводиться визначення вартості амортизації кожний місяць. Річну суму амортизації під час усього періоду роботи розраховують підприємства, які носять сезонний характером виробництва. Також нарахування амортизації припиняється з місяця, що слідує за місяцем, коли об'єкт основних засобів був списаний.[54].

Здійснення нарахування амортизації при застосуванні прямолінійного та кумулятивного методів, а можна методів зменшення залишкової вартості й прискореного зменшення залишкової вартості здійснюється шляхом ділення річної величини амортизації на 12 місяці.

Розпочинається цей складний процес з нарахування амортизації з місяця, що слідує за місяцем, коли об'єкт основних засобів став потрібним для подальшого використання.

Відображення величини нарахованої амортизації відбувається збільшенням усієї суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

Відповідно до пп.1 п.26 П(С)БО 7, прямолінійний метод трактує, що річна сума амортизації визначається ізвикористанням розподілу амортизованої вартості на очікуваний відрізок часу запровадження об'єкта основних засобів. Даний метод забезпечує рівнозначний розподіл амортизації об'єкта на протязі усього терміну його роботи [55].

Методика і порядок розрахунку прямолінійного методу амортизації зображено на рис.2.1

Назва методу	Суть методу	Формула для обчислення амортизації	Примітки
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Прямолінійний</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>A = C_a : T</math></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>A</b> – річна сума амортизаційних відрахувань;</li> <li>• <b>C<sub>a</sub></b> – вартість об'єкта ОЗ, що амортизується;</li> <li>• <b>T</b> – термін корисного використання об'єкта ОЗ (років).</li> </ul>

Рисунок 2.1–Прямолінійний метод нарахування амортизації

Таким чином при використанні прямолінійного методу величина амортизаційної вартості об'єкта рівномірно списується у відповідності до терміну його роботи. Даний метод був запроваджений на гіпотезі, що сума нарахованої амортизації прямо пропорційно залежить від тривалості роботи об'єкта основних засобів.

При застосуванні даного методу виконуються умови, які зображені на рис.2.2

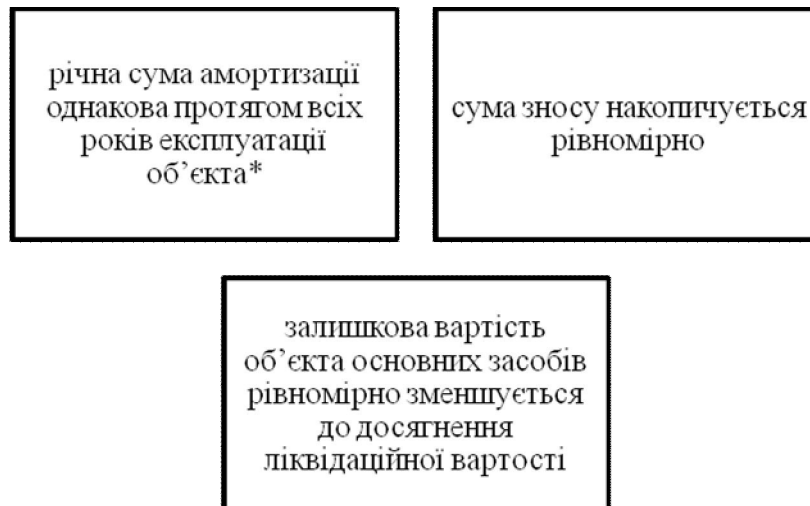


Рисунок 2.2 – Особливості прямолінійного методу

\*- у випадку, якщо змінюється балансова вартість необоротних активів, потрібно зробити перерахунок річної суми амортизації.

Разом з тим, метод прямолінійного списання має свої переваги і недоліки, які зображені на рис. 2.3

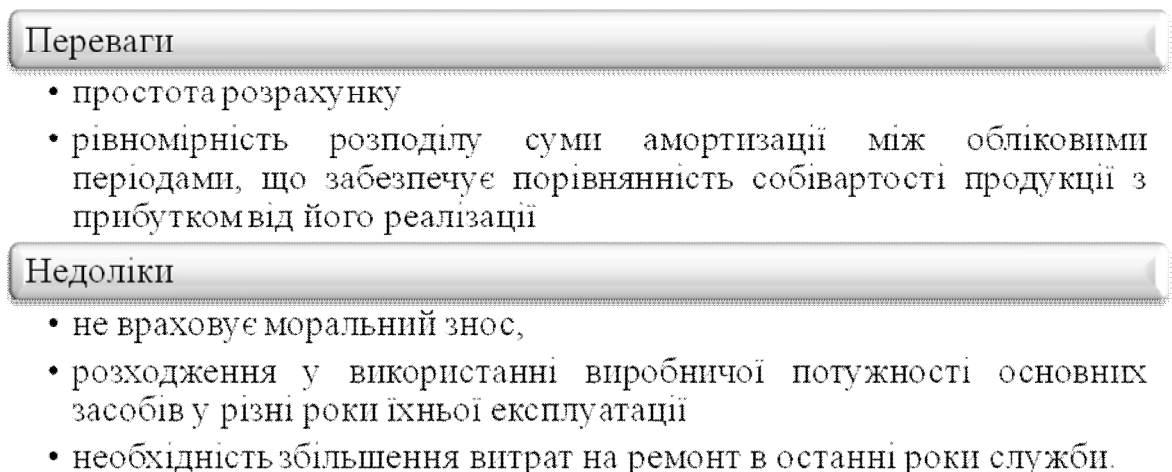


Рисунок 2.3 – Переваги і недоліки прямолінійного методу

Визначення річної величини амортизації за методом зменшення залишкової вартості здійснюється шляхом перемноженням залишкової вартості об'єкта, відображеної на початок звітного року або початкової вартості, на величину річногорівня амортизації[43, с. 102].

Методика і порядок розрахунку амортизації методу зменшення залишкової вартості зображено на рис.2.4

Назва методу	Суть методу	Формула для обчислення амортизації	Примітки
<p><b>Зменшення залишкової вартості</b></p>	<p>Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.</p>	<p><math>A = Cз \times (1 - (Cл : Cп)^{1/t})</math></p>	<p>Cз – залишкова або первісна вартість об'єкта ОЗ на дату початку нарахування амортизації;  Cл – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ;  Cп – первісна вартість об'єкта ОЗ;  t – термін корисного використання об'єкта ОЗ (років).</p>

Рисунок 2.4 – Розрахунок амортизації методу зменшення залишкової вартості

Згідно з пп. 2 п.26 П(С)БО 7 величина річногорівня амортизації розраховується як різниця між одиницею й результатом кореня ступеня відповідної кількості років роботи даного об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на початкову вартість об'єкта необоротних активів [55]. При даному методі норма амортизації значно вища, ніж при прямолінійному. На протязі терміну роботи об'єкта, числова величина норми залишається незмінною.

З року в рік при цьому методі постійно змінюється база для нарахування амортизації. Це дає можливість забезпечити прискорену амортизацію об'єкта на перших роках експлуатації.

Особливістю методу є те, що залишкова вартість ніколи не буде дорівнювати нулю. Даний метод побудований на припущенні, що новітній об'єкт основних засобів дасть максимальну віддачу в перший рік його роботи, потім із року в рік віддача буде потроху знижуватися. Відповідно, у першому році буде одержано більше користі, ніж у кожному наступному [2].

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є одним із видів вищезазначеного методу зменшення залишкової вартості.

Нормальний рівень амортизації при впровадженні даного методу являє собою конкретну суму і запроваджується до величини залишкової вартості основних засобів.

Таким чином, перший рік експлуатації за цим методом нараховується найбільша сума амортизації, а далі вона підлягає щорічному зменшенню.

Проте в кінцевий рік роботи ОЗ суму річної амортизації необхідно визначати не за цією формулою, а як різницю залишкової вартості об'єкта на початок року. [3, с. 184].

Методика і порядок розрахунку амортизації методу прискореного зменшення залишкової вартості зображено на рис.2.5

Назва методу	Суть методу	Формула для обчислення амортизації	Примітки
<p><b>Прискореного зменшення залишкової вартості</b></p>	<p>Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється</p>	<p><math>A = 2 * (Cз : T)</math></p>	<p><b>Cз</b> – залишкова вартість об'єкта ОЗ або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації; <b>T</b> – термін корисного використання об'єкта ОЗ (років).</p>

Рисунок 2.5 – Розрахунок амортизації методу прискореного зменшення залишкової вартості

Відповідно до пп.4 п.26 ПБО 7 метод додавання цифр років або, іншими словами, кумулятивний метод базується на обрахунку кумулятивного коефіцієнта, який за суттю є нормою амортизації. За даним методом сума річної

амортизації розраховується шляхом перемноження вартості, яка амортизується, на розмір кумулятивного коефіцієнта [17, с. 62].

Кумулятивний коефіцієнт розраховується на кожен рік експлуатації об'єкта шляхом ділення величини років, які zostалися до закінчення терміну роботи основних засобів, на величину кількості років використання даного об'єкта.

Сума років корисної експлуатації об'єкта – це сума порядкових номерів тих років, у яких функціонує об'єкт [4, с. 9].

Залишкова вартість дорівнює ліквідаційній по закінченні крайнього строку корисної експлуатації об'єкта [3, с. 229].

Методика і порядок розрахунку кумулятивного методу амортизації зображено на рис.2.6

Назва методу	Суть методу	Формула для обчислення амортизації	Примітки
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання	$A = (C_{п} - C_{л}) \times (K_z : P_k)$	C <sub>п</sub> – первісна вартість об'єкта ОЗ; C <sub>л</sub> – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; K <sub>з</sub> – кількість років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ; P <sub>к</sub> – сума числа років корисного використання об'єкта ОЗ.

Рисунок 2.6 – Розрахунок кумулятивного методу амортизації

Таким чином, у перші роки експлуатації списується домінуюча частка вартості на початок, але відбувається це через зменшення рівня амортизації. Але повільніше відбувається зменшення залишкової вартості.

Згідно з пп.5 п.26 ПБО 7 при застосуванні виробничого методу для розрахунку амортизації потрібно помножити ставку амортизації на фактичну місячну величину виробленої продукції [15, с. 67].

На даний час це єдиний метод, де сума амортизації визначається не розподілом на 12 місяців, а безпосередньо.

Виробнича ставка амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на усю величину продукції (робіт, послуг), яке підприємство очікує створити із використанням роботи об'єкта основних засобів, нематеріальних активів чи інших необоротних активів.

Але інформація про очікувану величину виробленої продукції, яка має право бути представлена у вигляді як натуральних одиниць, так і в грошовому вигляді, є потрібною. Норма амортизації може встановлюватися на штуку, тону, гривню і т.д

Методика і порядок розрахунку виробничого методу амортизації зображено на рис.2.7

Назва методу	Суть методу	Формула для обчислення амортизації	Примітки
- <b>Виробничий</b>	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів	• $A = Пм \times (Сп - Сл) : Пз$	<b>Пм</b> – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); <b>Сп</b> – первісна вартість об'єкта ОЗ; <b>Сл</b> – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ; <b>Пз</b> – передбачуваний обсяг виробництва з використанням амортизованого обладнання.

Рисунок 2.7 – Розрахунок виробничого методу амортизації



На нашу думку, виробничий метод найкраще підходить для використання підприємствами, які спеціалізуються по автотранспорті, тому що з куплених основних засобів є можливість визначення гарантованого автопробігу у кілометрах. Даний спосіб нарахування амортизації підходить в питанні інтенсивності застосування транспортних засобів та терміну отримання вигоди від їх роботи.

При запровадженні виробничого методу повністю зникає потреба у обчисленні терміну використання, що є суттєво складним для рухомого виду автотранспорту, величина фізичного зносу якого повністю залежить від величини пробігу.

З вищеведеного розрахунку амортизації при використанні виробничого методу підноситься питання, що суттєвого уточнення вимагає саме обчислення ліквідаційної вартості об'єкта, що має вплив на обрахунок вартості, яка амортизується [41, с. 75].

Підприємства мають можливість взагалі не обчислювати ліквідаційну вартість, амортизуючи об'єкт до отримання залишковою вартістю позначки нуля з наступним запровадженням до оцінки такого об'єкта до ринкової вартості. Переваги і недоліки даного методу зображені у табл. 2.1

Таблиця 2.1

#### Переваги та недоліки виробничого методу амортизації

Переваги	Недоліки
<p>1) Перевагою цього методу є в тому, що він забезпечує максимально рівномірний (справедливий) розподіл амортизаційної вартості на виготовлену продукцію.</p> <p>2) При застосуванні даного методу можна реально оцінити стан об'єкту основних засобів та сума амортизаційних відрахувань пропорційна обсягу випущеної продукції (товарів, робіт, послуг)</p>	<p>1) Застосування методу обмежене тим, що не завжди можливо визначити виробничу потужність об'єкта протягом всього терміну його експлуатації</p> <p>2) Вряді випадків важко визначити сумарний виробіток об'єкта</p> <p>3) Використання цього методу обмежено. Він застосовується насамперед для амортизації основного технологічного устаткування, по якому може бути визначений випуск продукції.</p>

--	--

Підпунктом 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України визначено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які наведені у табл.2.2:

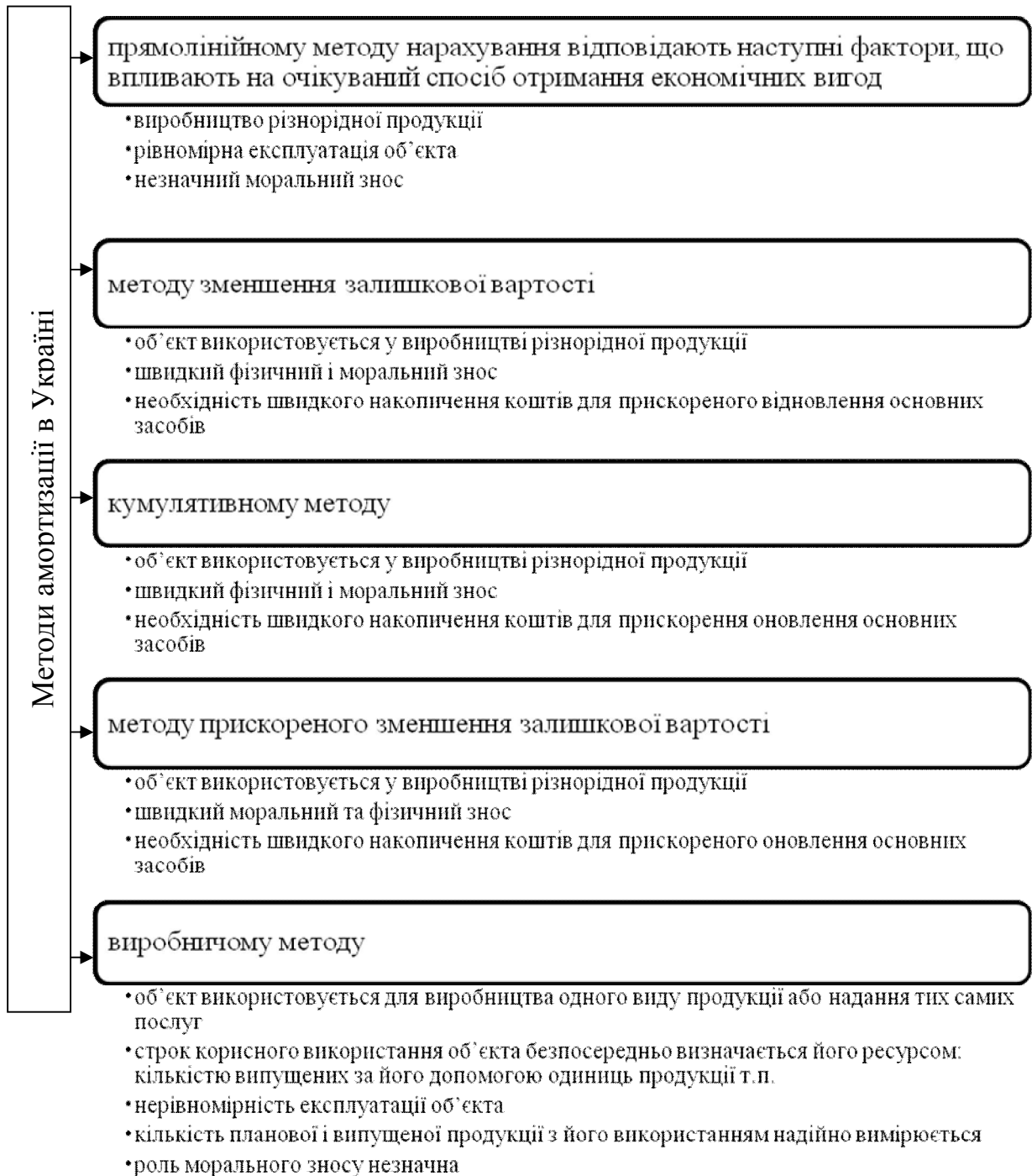
Таблиця 2.2

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших  
необоротних активів

### Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

- група 1 - земельні ділянки (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом (мінімально допустимі строки корисного використання – 15 років)
- група 3 - будівлі (мінімально допустимі строки корисного використання – 20 років), споруди (мінімально допустимі строки корисного використання – 15 років), передавальні пристрої (мінімально допустимі строки корисного використання – 10 років)
- група 4 - машини та обладнання (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 5 - транспортні засоби (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі) (мінімально допустимі строки корисного використання – 4 роки)
- група 7 - тварини (мінімально допустимі строки корисного використання – 6 років)
- група 8 - багаторічні насадження (мінімально допустимі строки корисного використання – 10 років)
- група 9 - інші основні засоби (мінімально допустимі строки корисного використання – 12 років)
- група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 13 - природні ресурси (мінімально допустимі строки корисного використання не встановлені)
- група 14 - інвентарна тара (мінімально допустимі строки корисного використання – 6 років)
- група 15 - предмети прокату (мінімально допустимі строки корисного використання – 5 років)
- група 16 - довгострокові біологічні активи (мінімально допустимі строки корисного використання – 7 років).

На основі опрацьованої нормативної бази України, що регулює питання амортизації нами були розглянуті усі методи нарахування амортизації основних засобів, що рекомендовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Виходячи з цього можна зробити висновки, які структуровано представлені на рис.2.8.



Рис

унок 2.8 – Узагальнені висновки щодо методів нарахування амортизації

## 2.2 Організація обліку амортизації і зносу необоротних активів

На сьогоднішній день у зв'язку з підвищенням відповідальності суб'єктів господарювання за результати своєї діяльності, які в значній мірі залежать від забезпечення їх основними засобами важливе місце займає своєчасне відновлення основних засобів.

Європейський вибір чекає від України уніфікувати до бухгалтерських норм і принципів Європейського співтовариства вітчизняного законодавства й обліку. Усім відомо, що в економічно розвинених країнах необоротні активи відіграють велику роль у діяльності підприємств.

Попри значні напрацювання вчених-економістів, в даній обліковій діяльності все ще існує проблема на рахунок удосконалення методів щодо нарахування зносу необоротних активів.

Дана проблема є актуальною та уже більше десять років досліджується різними науковцями і практиками – економістами, такими як: І Чалий [74], С.Ф. Голов[16], М. Чумаченко [75, с. 5], і т.д.

Не слід ухилятися від питання на рахунок того, які можна залишити підходи до визначення:

- вартості, яка амортизується;
- об'єкта амортизації;
- методів нарахування амортизації та пов'язані з даним процесом нюанси.
- строків експлуатації необоротних активів;

Проблемами обліку та оподаткування амортизації розглядалися великою кількістю вченими, як: Довгопол Н.[24, с. 7], Бакай, В.Й.[2], Кроп О.П.[38], Галушко О.С.[14, с. 68], Бабенко, Л.В.[1, с.35], та ін., проте невирішеними все ж таки існують проблеми переоцінки та оцінки необоротних активів, обчислення фактичного перенесення величини вартості засобів на вартість нового продукту, що в підсумку веде до спотворення фінансового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності.

Основою для дослідження основних організаційних моментів на рахунок правильності ведення обліку на підприємствах та організаціях, є документи, які мають нормативно-правовий характер, де зазначені відповідні норми права суб'єктів господарювання.

Саме запровадження єдиних правил щодо ведення бухгалтерського обліку для усіх підприємств в нашій державі і є пріоритетним завданням його нормативного регулювання. Дані правила повинні гарантувати і захищати інтереси користувачів фінансової звітності і визначення майбутніх перспектив та напрямків модернізації його з використанням принципів і стандартів, які є загальноприйняті у міжнародній практиці.

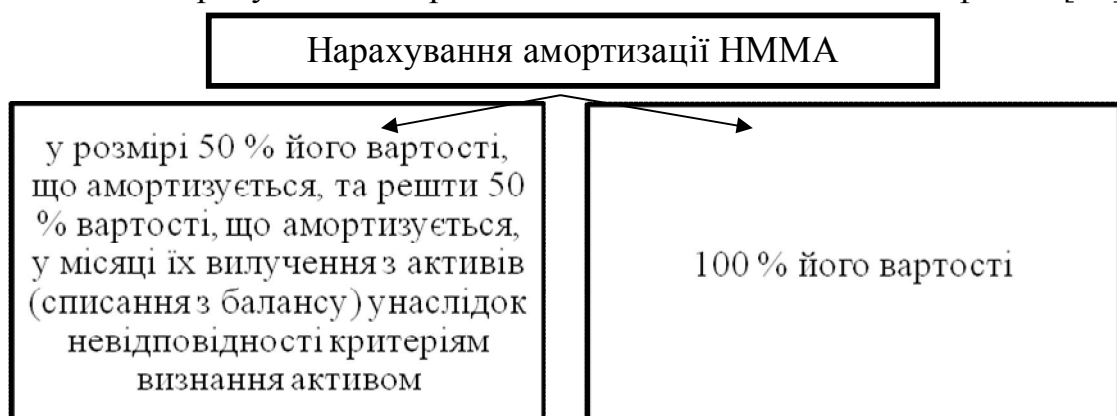
У відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції №291 по його застосуванню термін «знос необоротних активів» формується за такими видами необоротних активів:

- основні засоби,
- інші необоротні матеріальні активи,
- нематеріальні активи,
- довгострокові біологічні активи,
- інвестиційна нерухомість.

Амортизація МНМА та бібліотечних фондів може можливість здійснювати нарахування в початковому місяці роботи об'єкта у форматі, який зображено у табл.2.3:

Таблиця 2.3

Види нарахування амортизації МНМА та бібліотечних фондів[55]



У відповідності до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” для обчислення амортизації активів можливе застосування одного з методів, який буде використовуватися при нарахуванні амортизації основних засобів, виходячи з умов отримання економічних вигод в майбутньому [56].

Амортизація також можна обчислювати із використанням прямолінійного методу за неможливості ідентифікації умов одержання майбутніх економічних благ.

При введенні об’єкта в експлуатацію найважливішим є раціональний вибір методу амортизації, та його уточнення в Наказі про облікову політику підприємства. Відповідно до п.27 П(С)БО 8 підприємства самостійно запроваджує розміри амортизації, від якої потім залежить величина прибутку підприємства [56, п. 27].

Разом з тим, недоліком є те, що у даному П(С)БО відсутні рекомендації про використання лише одного методу для визначення амортизації або прямої заборони на використання різних методів до одного з об’єктів основних засобів у відповідності до П(С)БО №7. Тобто, підприємству самостійно дається право вибору, але критерії вибору або прямої заборони не вказано.

На рис.2.9 інтерпретовано показники, які характеризують стан й ефективність використання основних засобів[2]:



Рисунок 2.9 – Показники стану й ефективності використання основних засобів

Правильна організація бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві бере початок з ефективної розробки облікової політики, яка має на меті раціональний вибір сукупності методичних принципів, способів та прийомів при організації та процесуведення бухгалтерського обліку з переліку прийнятих вдержаві.

За своєю формою облікова політика має вид наказу керівника, який є найважливішим внутрішнім документом, що здійснює контроль за організацією облікового процесу на підприємстві і є загальнообов'язковим для застосування усіма працівниками і службами підприємства.

На нашу думку, облікова політика має перевагу в тому, що в її змісті неповторюються інформація, наведена у П(С)БО, Міжнародних стандартахбухгалтерського обліку (далі - МСБО) та Міжнародних стандартахфінансової звітності (далі - МСФЗ). В той же час в ній першими виділені окремі пункти стосовно того, що при обліку господарських операцій слід застосовувати необхідні норми відповідній П(С)БО, а за їх відсутності – аналогічні законодавчі норми великої системи міжнародних стандартів обліку та звітності на підставі того, що національні П(С)БО ні в якому разі не можуть суперечити МСБО та МСФЗ[45].

Отже, в даному положенні прослідковується наближення ведення обліку на підприємстві до міжнародних стандартів, тобто поступовий перехід на них.

Також в обліковій політиці зазначено, що при веденні бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності впроваджувати ефективні професійні думки та інструкції систем обліку, що дають можливість цілком однозначно розшифрувати інформацію фінансової звітності.

Метод амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу й алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів.

Часто підприємства обирають і вказують у наказі про облікову політику один метод амортизації для всіх основних засобів. Наприклад, вибравши найпростіший метод, такий як прямолінійний, бухгалтер полегшує собі роботу,



але не робить її ефективною так як рівномірна амортизація буде доцільна лише для деяких об'єктів основних засобів, тому що даний метод не враховує моральний знос, особливості експлуатації у різні роки та необхідності збільшення витрат на ремонт у останні роки служби.

Якщо підприємство має на балансі різноманітні об'єкти основних засобів, наприклад комп'ютери та меблі то для кожного з них необхідно обрати свій метод нарахування амортизації, так як існують суттєві відмінності в строках їх корисного використання та в очікуваних способах отримання економічних вигод від використання кожного об'єкту основних засобів[10, с. 48].

Використання прямолінійного методу розрахунку амортизаційних відрахувань буде доцільним лише для меблів, знос яких рівномірний, але не для комп'ютера, який має інші строки корисного використання і зношується набагато швидше.

При порівнянні амортизаційних відрахувань які обчислюються для комп'ютера за прямолінійним та кумулятивним методом, то можна підкреслити, що із застосуванням кумулятивного методом обчислення амортизаційних відрахувань підприємство має можливість більшу суму амортизації нарахувати в перші роки експлуатації, що сприятиме швидшому нагромадженні коштів для ремонту об'єкту або заміни в разі швидкого морального старіння.

З впровадженням прямолінійного методу сума амортизації буде нагромаджуватися рівномірно, тобто одна й та ж сама кожного року. Для комп'ютера більш доцільно обрати кумулятивний метод амортизації так як він має схильність швидко зношуватися морально і найбільшого зносу зазнає у перші роки експлуатації.

У зв'язку з цим доцільно було б розподілити всі основні засоби на групи, які зображені на рис. 2.10 і для кожної з них застосовувати різні методи амортизації.

### Прямолінійний

- Використовується для адміністративних приміщень, виробничих цехів

### Зменшення залишкової вартості

- Використовується для обладнання продуктивність якого в міру його експлуатації зменшується (забудов, машин обладнання, меблів)

### Прискореного зменшення залишкової вартості

- Використовується для машин, обладнання та транспортних засобів продуктивність яких у перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні

### Кумулятивний

- Призначений для забудов, машин та обладнання, транспортних засобів, меблів

### Виробничий

- Використовується для автотранспорту, який застосовують для надання послуг з перевезення вантажів, пасажирів

Рисунок 2.10 – Групування необоротних активів згідно методів нарахування амортизації

Посилаючись на наведені приклади, ми бачимо, що метод нарахування амортизації повинен бути обраний для кожного об'єкта основних засобів з зазначенням очікуваного способу одержання економічної вигоди від використання. Раціональне визначення строку роботи об'єкта основних засобів та впровадження вірно обраного методу нарахування амортизації дозволяє одержати суму амортизаційних відрахувань, яка відповідає реальному зменшенню вартості основних засобів.

В більшості випадків основним джерелом надходження основних засобів є капітальні інвестиції (будівництво, реконструкція та розширення основних засобів, купівля машин й устаткування).

В свою чергу, прихід основних засобів у всіх без винятку названих ситуаціях оформляється «Актом прийому-передачі основних засобів» (ф. 03-1). До акту прикріплюється технічна документація і паспорт на об'єкт. В даному акті вказується виключно лише один об'єкт.

При впровадженні основних засобів в експлуатацію, комісія в акті приймання-передачі основних засобів (ф. 03-1) повинна дати досить детальне

роз'яснення об'єкта, щоб була можливість відкрити інвентарну картку. Акт за уніфікованою формою 03-1 надається лише в одному примірнику.

В свою чергу при внутрішньому переміщенні засобів складається акт (ф. 03-1) або накладна на внутрішнє переміщення, а ліквідація оформлюється актом на списання (ф. 03-3) (Додаток 4).

Взявши вагому участь у виробництві, основні засоби мають схильність зношуватися, що в свою чергу вимагає заміни деяких частин, тобто ремонту.

При зупинці об'єкта на ремонт оформлюється «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів 03-2 (Додаток 5)». Також для обліку руху основних засобів на досліджуваному підприємстві формується «Відомість руху обліку основних засобів» [49, с. 2].

Величезно впливна визначення суми амортизації основних засобів має розумний вибір методу нарахування амортизації. На самий вибір даного методу у практиці впливають фактори, які зображені на рис. 2.11

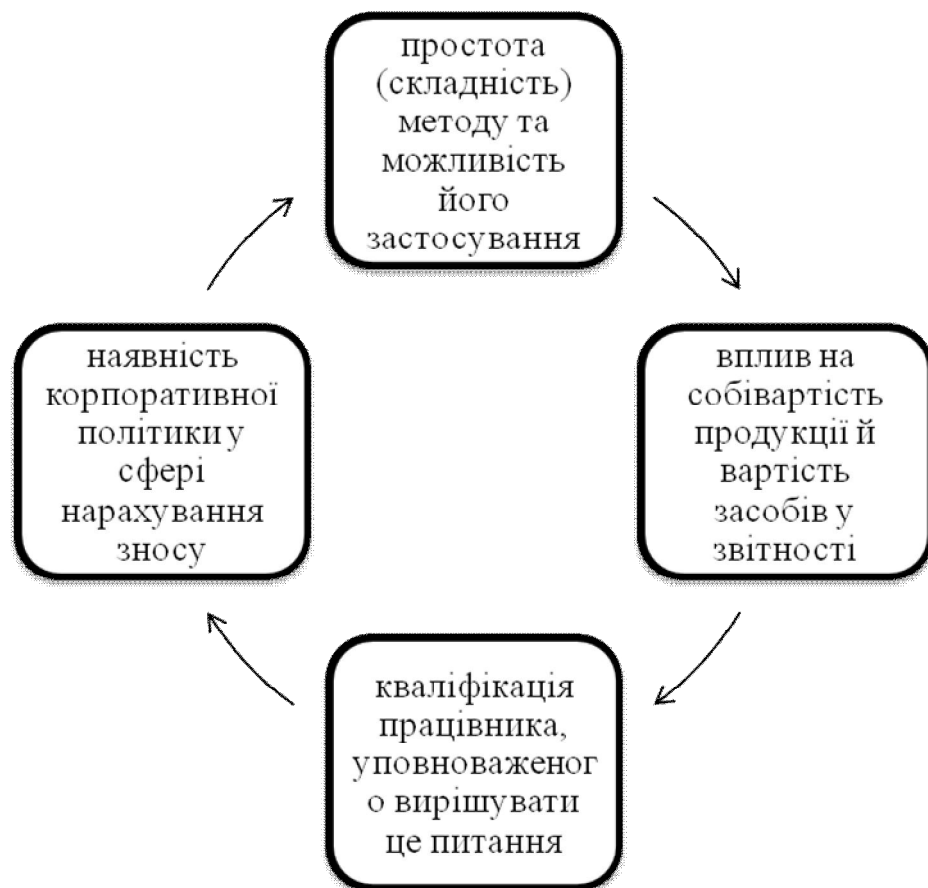


Рисунок 2.11 – Фактори, що впливають на вибір методу амортизації

У сьогоднішні не має єдиного твердження для вибору найкориснішого методів. Тому можна вибрати конкретний метод нарахування амортизації, розглянувши дві позиції :

1. принцип обачності;
2. очікуваний спосіб отримання економічних вигод від роботи об'єктів.

Найкраще принципу обачності підходить метод зменшення залишкової вартості, тому що при ньому начислюється найбільша величина амортизації в початкові роки роботи об'єкта.

Після вищезазначеного методу потрібно згадати метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. За постійного і практично однакового випуску продукції дані виробничого методу суттєво наближається до прямолінійного. Умовно основні засоби можна описати, поділивши на 2 види:

а) безпосередньо беруть участь у виробництві (рахунки обліку 104, 105, 106);

б) інші основні засоби, які в більшості випадків складають інфраструктуру підприємства (рахунки обліку 102, 103, 107, 108, 109)[3, 136].

Розглядаючи перший вид об'єктів, то для основних засобів застосовується виробничий метод. Але враховуються ті засоби, щодо яких є ймовірність достовірно та з найменшими витратами дізнатися обсяг виготовленої продукції.

У випадку, якщо обчислити фактичну потужність неможливо, то використовується один з прискорених методів, що буде сприяти якнайшвидшому процесу повернення капітальних вкладень.

До переліку другого виду основних засобів включено особливі об'єкти, які не беруть активної участі у виробництві, їх потужність дуже важко визначити, але вони не формують питому частку основних засобів на підприємствах (крім сільськогосподарських). До даної групи найбільш доцільно запровадити прямолінійний метод[5, с. 33].

Ще одним суттєвим моментом, який має вплив на суму нарахованої амортизації, є обчислення строку корисного застосування.

При проведенні дослідження зарубіжного досвіду процесу визначення амортизації можна сказати, що ефективним підходом є нормативний поділ основних засобів на окремі групи із застосуванням термінів корисного використання. Ще одним вирішальним моментом є обчислення ліквідаційної вартості засобів. Ліквідаційну вартість потрібно розраховувати тільки для об'єктів, що перебувають на рахунках 103, 104, 105 і володіють однорідною (метал, будівельні конструкції тощо). Для інших засобів доцільно встановити ліквідаційну вартість у розмірі 1 грн. (це виправдати можна тим, що для обчислення амортизації методом зменшення залишкової вартості потрібна ліквідаційна вартість, виключно більша за нуль)[51,с.40].

При організації даної облікової ділянки також проблемним залишається те, що первинна інформація про, рух необоротних активів, капітальний ремонт та інші операції з основними засобами, ІНМА та нематеріальними активами наводиться в багатьох регістрах, реквізити яких однакові. Це неможливо створювати якісний процес ведення обліку. Збільшується трудомісткість обробки та відображення даних, створюються проблеми у процесі документообігу й забезпеченні потрібними формами бланків[12,с.33- 34].

Чинні види первинної документації з обліку основних засобів та інвентаризаційні описи повністю дублюють один одного. Практично не різняться між собою інвентарні картки ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8. У той же час у даних формах обліку взагалі не передбачено оформлення устаткування, купленого підприємством для резерву, до введення в експлуатацію, що дуже часто на практиці формує труднощі при обчисленні амортизаційних відрахувань.

З метою покращення організації обліку амортизації основних засобів можна провести заходи, які зображені на рис.2.12.

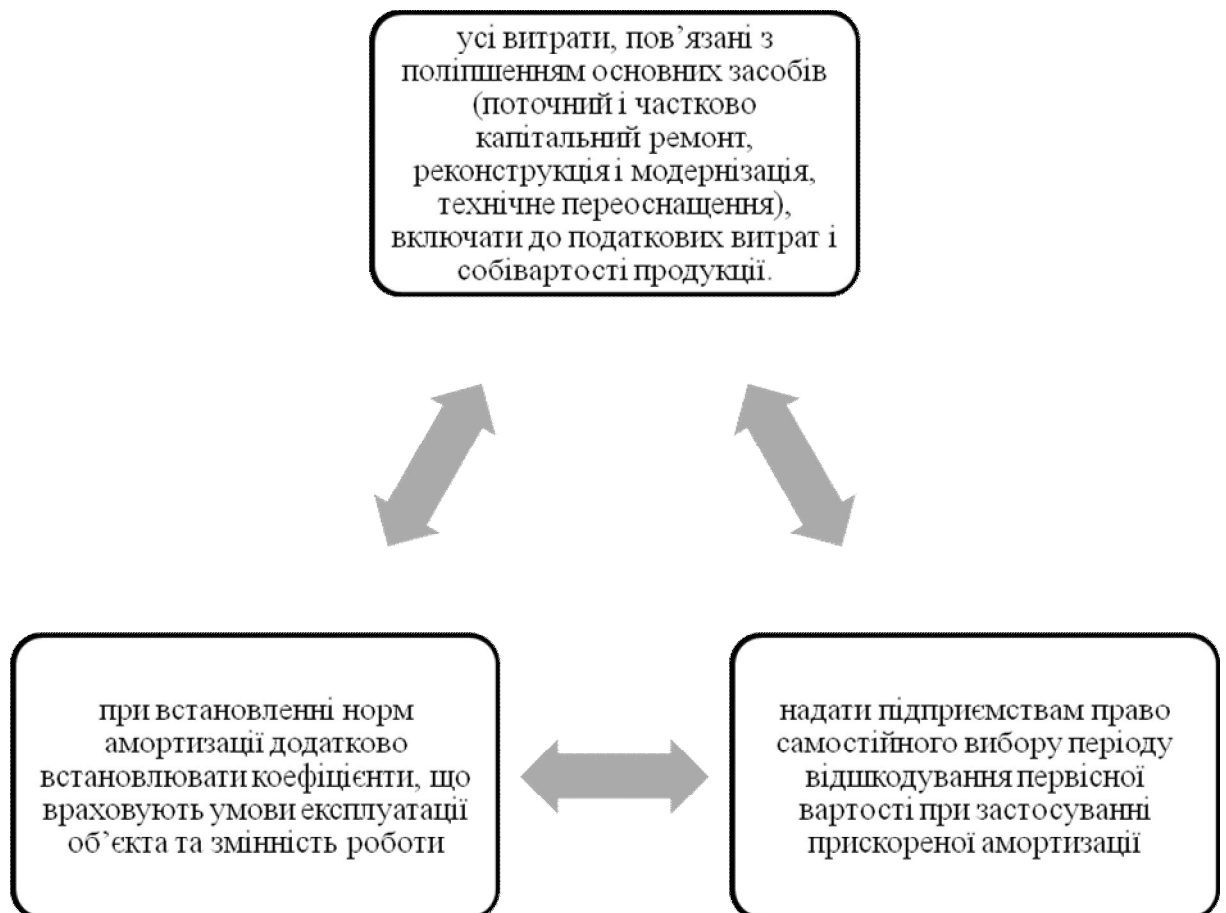


Рисунок 2.12 – Заходи для покращення організації обліку амортизації основних засобів

Необхідно вказати, що за об'єктами кожної з груп основних засобів існує ймовірність відхилення саме серед коефіцієнтів коригування у зв'язку з тим, що є суттєва залежність від первісної та ліквідаційної вартості об'єктів.

Саме тому потрібна загальний централізований процес обробки і аналізу статистичних даних за усіма об'єктами в межах даних груп основних засобів з тою метою, щоб вивести середні коефіцієнти коригування.

### 2.3 Відображення в обліку і звітності амортизації необоротних активів та бухгалтерських проведення

Амортизація є однією з дискусійних та важливих та категорій. При вивченні сучасної науки, щодо єдиної точки зору при нарахуванні та відображенні амортизації в нашій державі, було засвідчено наявність багатьох проблем, насамперед теоретичного змісту.

В Україні термін "амортизація" є універсальним, тому що його використовують як в обліку основних засобів та ІНМА, так і у відображенні нематеріальних активів.

Залежно від того, чи є вони об'єктом амортизації, довгострокові матеріальні активи поділяють на три види, які зображені у табл.2.4:

Таблиця 2.4

#### Види довгострокових матеріальних активів

Класифікація довгострокових матеріальних активів, як об'єктів амортизації	
- активи, вартість яких зменшується в результаті їхнього виснаження (природні ресурси – корисні копалини, лістоощі)	- активи, вартість яких зменшується в результаті їхнього зношення і переноситься на продукцію шляхом амортизації (будівлі, споруди тощо)
- актив, вартість якого не змінюється в результаті використання (земля)	Нематеріальні активи

Отже, у закордонній практиці активи, які відносяться до амортизації, утворюють єдину групу - довгострокові активи. Довгострокові активи відображаються у балансі відповідно до МСФЗ за статтею "Власність, будівлі, устаткування", "Нематеріальні активи", "Корисні копалини". У різних країнах, наприклад, у Сполучених Штатах Америки, знос можна відображати однією статтею по всіх активах, за якими він нараховується [13, с.95].

Довгострокові біологічні активи на дату балансу яких відсутня можливість ідентифікувати справедливую вартість, можуть визнаватися та

відображатися за первісною вартістю, беручи до уваги величину втрат від зниження корисності і суми їх зносу.

Метод нарахування амортизації інвестиційної нерухомості, який не суперечить П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”, самостійно встановлюється підприємством.

Облік нарахованої амортизації відповідно до діючої методики повинен здійснюватися на рахунку 13 “Знос необоротних активів”, який спеціально створений для збирання інформації про індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів і інформацію про нараховану амортизацію [68, с. 111].

Рахунок 13 Знос (амортизація) необоротних активів має наступні субрахунки, які зображені на рис.2.13:



Рисунок 2.13 – Субрахунки рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”

Процес списання величини раніше нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунку 13, а нарахування самої амортизації відображається за кредитом.

Списання нарахованої амортизації здійснюється у випадках, які зображено у табл.2.5:



Таблиця 2.5

## Випадки списання раніше нарахованої амортизації



Аналітичний облік процесу визначення зносу необоротних активів переважно проводиться в залежності від особливості кожної групи основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів.

Строго усі суб'єкти господарювання і організації, що за формою правління є юридичними особами, амортизацію нараховують щомісячно.

На субрахунку 131 "Знос основних засобів" здійснюють підрахунок усієї інформації, яка стосується величини зносу тих активів, облік яких здійснюється на рахунку 10 "Основні засоби", на субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів" збирається вся інформація про розмір зносу необоротних активів, які обліковуються на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" [30, с. 547].

За рахунком 13 процес аналітичного обліку здійснюють в залежності від певного виду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

В залежності виду діяльності на розмір величини нарахованої амортизації підвищується рівень витрат та знос основних засобів.

Облік амортизації засобів, які були безоплатно одержані можна здійснювати двома способами, які зображені у табл.2.6:

Таблиця 2.6

## Варіанти обліку амортизації безоплатно одержаних основних засобів

Амортизація безоплатно одержаних необоротних активів	
1	2
<p>Варіант 1</p> <p>Не нараховувати амортизацію і не відносити її у витрати підприємства, а на суму зносу основних засобів щомісяця робити запис: кредит рахунку 10 "Основні засоби" і дебет субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи"</p>	<p>Варіант 2</p> <p>Нараховувати амортизацію на безоплатно одержані основні засоби і одночасно визнавати дохід від безоплатно одержаних основних засобів на одну і ту ж суму.</p>

Сутність "амортизація" можна розглядати не просто як поступового перенесення вартості, а як джерело відновлення засобів праці, рівень їх зносу. У такому разі можна вказувати суму, на величину якої їх слід відновлювати. В економічних дослідженнях категорію "амортизація" використовують для досягнення різноманітної мети, варіанти якої зображено на рис.2.14:



### Рисунок 2.14 – Варіації мети амортизації

У країнах з ринковою економікою амортизація розглядається лише як поступове перенесення вартості на новостворюваний продукт. Бухгалтерський облік в Україні характеризується використанням саме цього варіанту, що наведений на рис. 2.15

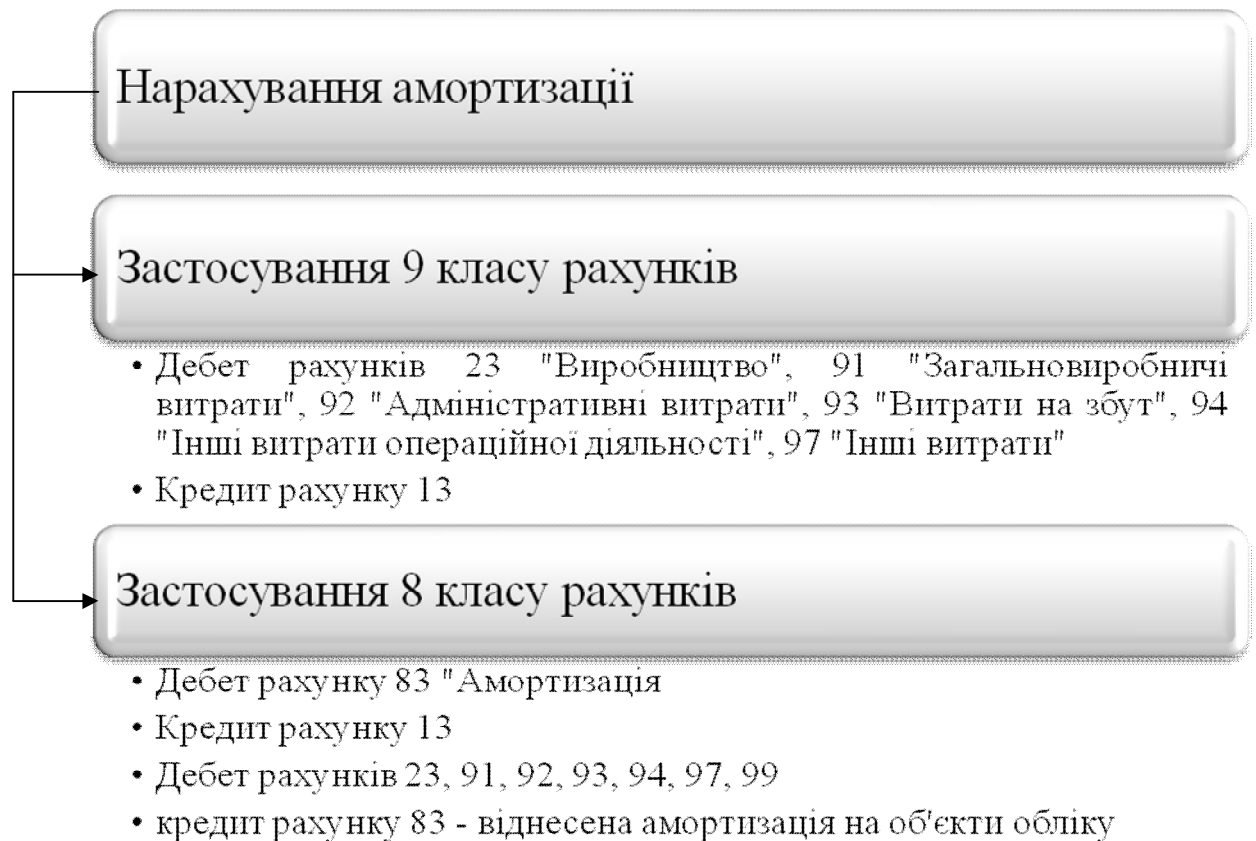


Рисунок 2.15 – Нарахування амортизації за допомогою 8 та 9 класу рахунків

Як видно з рис. 2.15 рахунок 83 є проміжний, немає значення, будемо чи не будемо застосовувати рахунок 83 "Амортизація" – суть і зміст від цього не зазнає змін.

Увітчизняній системі використовується спрощений варіант обліку нарахування амортизації (дебет рахунків – об'єкти витрат, і кредит рахунку 13), але він не дає можливості володіти інформацією про суми джерел на капітальні інвестиції за рахунок амортизаційних відрахувань.

Тоді кореспонденція рахунків по нарахуванню амортизації зі створенням амортизаційного фонду зобразимо на рис. 2.16:

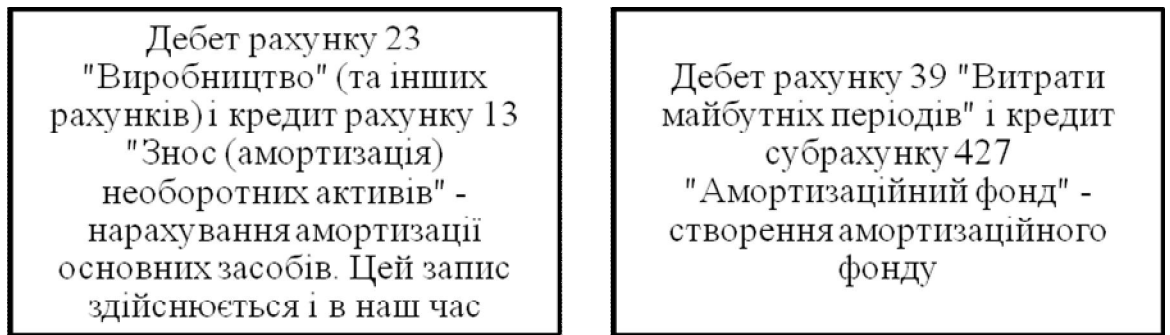


Рисунок 2.16 – Нарухування амортизації зі створенням амортизаційного фонду

Рівень амортизаційного фонду знижують в міру поступлення куплених основних засобів та інших необоротних активів, які підлягають амортизації.

Відповідно до п.7 Наказу №302 Примітки до річної фінансової звітності мають в собі розділ XIII "Використання амортизаційних відрахувань". Наказ №302 «Про Примітки до річної звітності» у вищевказаному розділі потрібно зображувати за звітний рік суму нарахованої амортизації та її використання за напрямками, які описані на рис. 2.17:

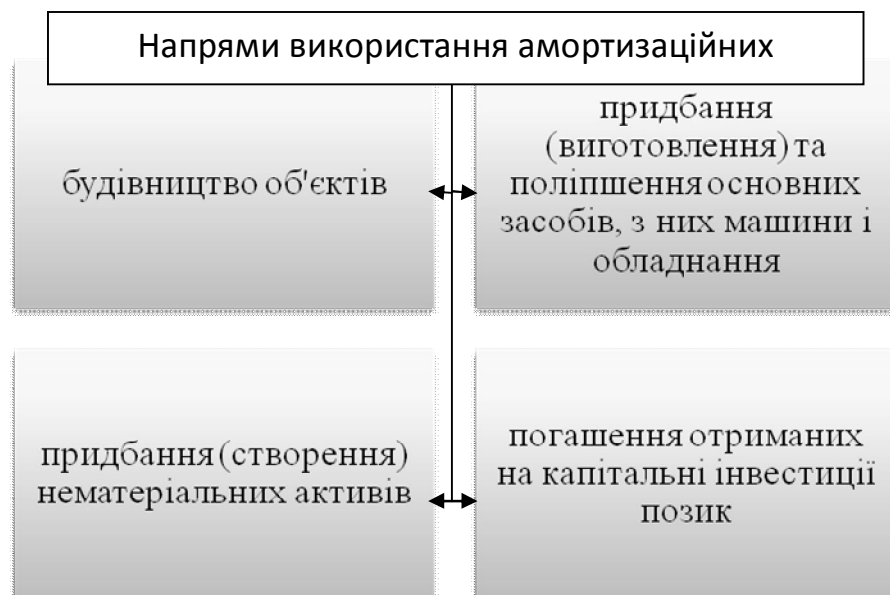


Рисунок 2.17 – Використання нарахованої амортизації

Нарухування амортизації здійснюють у відповідності строку роботи об'єкта, який встановлює підприємство при визнанні даного об'єкта активом

(при зарахуванні на баланс), і проводять зупинку на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Під час процесу ідентифікації строку корисного використання (експлуатації) слід брати до уваги аспекти, які зображені на рис.2.18:



Рисунок 2.18 – Аспекти визначення строку корисного використання об'єкта

В процесі розкриття інформації в обліку і звітності щодо амортизації, важливо визначити термінологію, щоб уникнути спотворення змісту амортизації і зносу. Так, П(С)БО 7 "Основні засоби" наводить визначення термінів, які зображено на рис. 2.19:

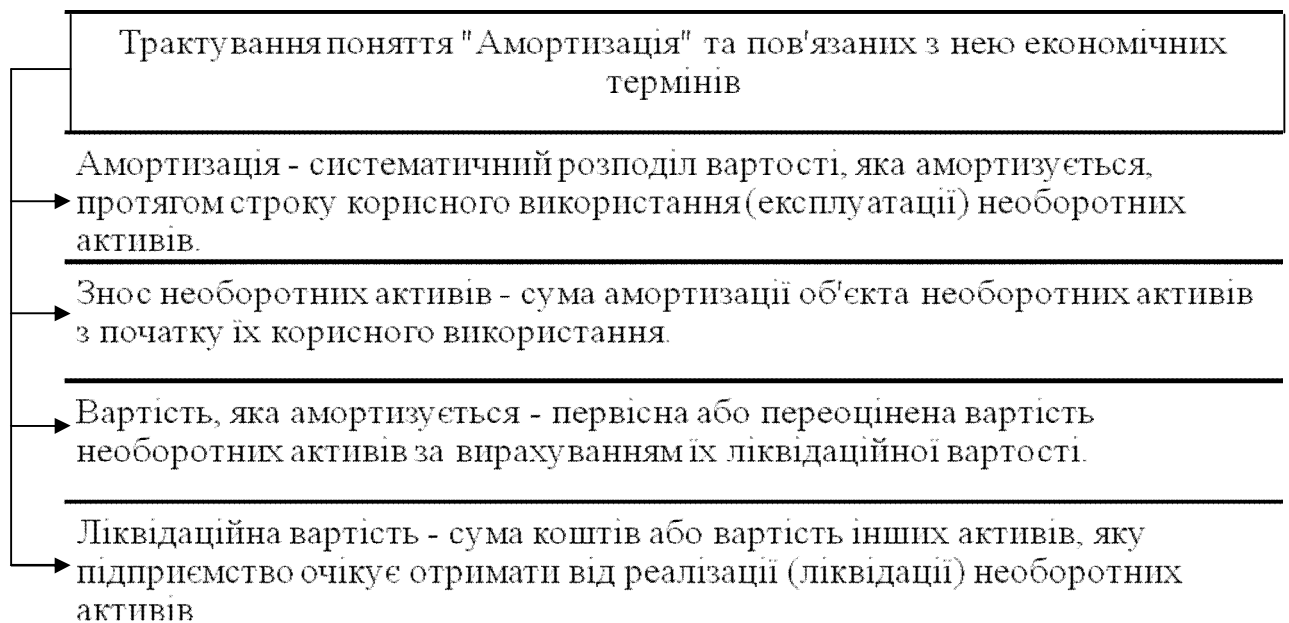


Рисунок 2.19 – Терміни, які наведені в П(С)БО 7 "Основні засоби"[55]

Також у Примітках до фінансової звітності наводиться інформація, аспекти якої зображено на рис.2.20

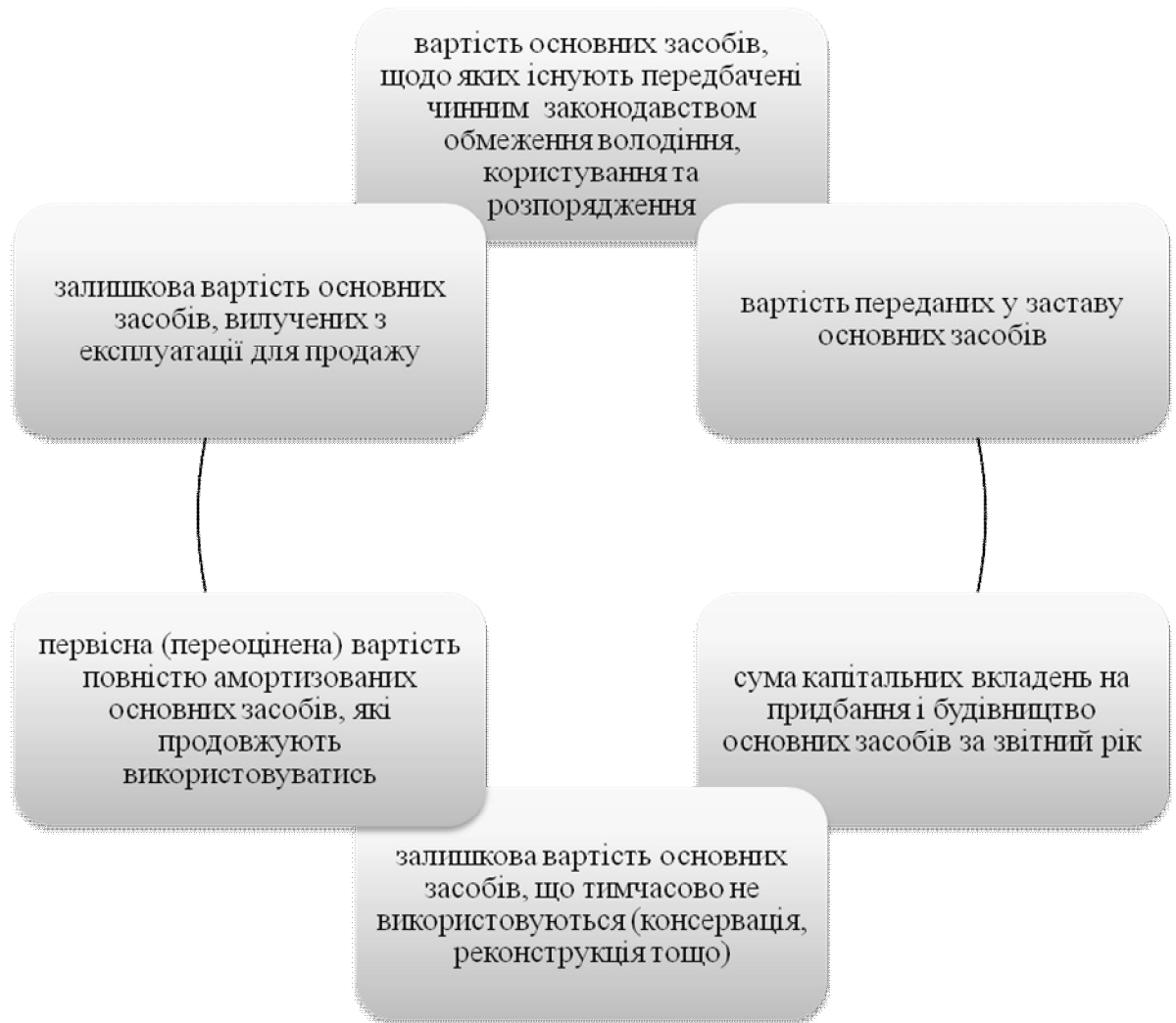


Рисунок 2.20 – Додаткова інформація у Примітках до фінансової звітності

У примітках до фінансової звітності зображується дані про зміну величини додаткового капіталу в наслідок переоцінки основних засобів та обмеження ліміту розподілу його між власниками.

У Примітках до консолідованої фінансової звітності на рахунок кожного виду групи основних засобів дається інформація про величину курсових різниць через те, що здійснюється перерахунок суми вартості основних засобів, зображеної у звітності дочірніх підприємств[59].

Таким чином, на рис.2.21 зображено типові проблеми відображення в обліку та звітності амортизації основних засобів.

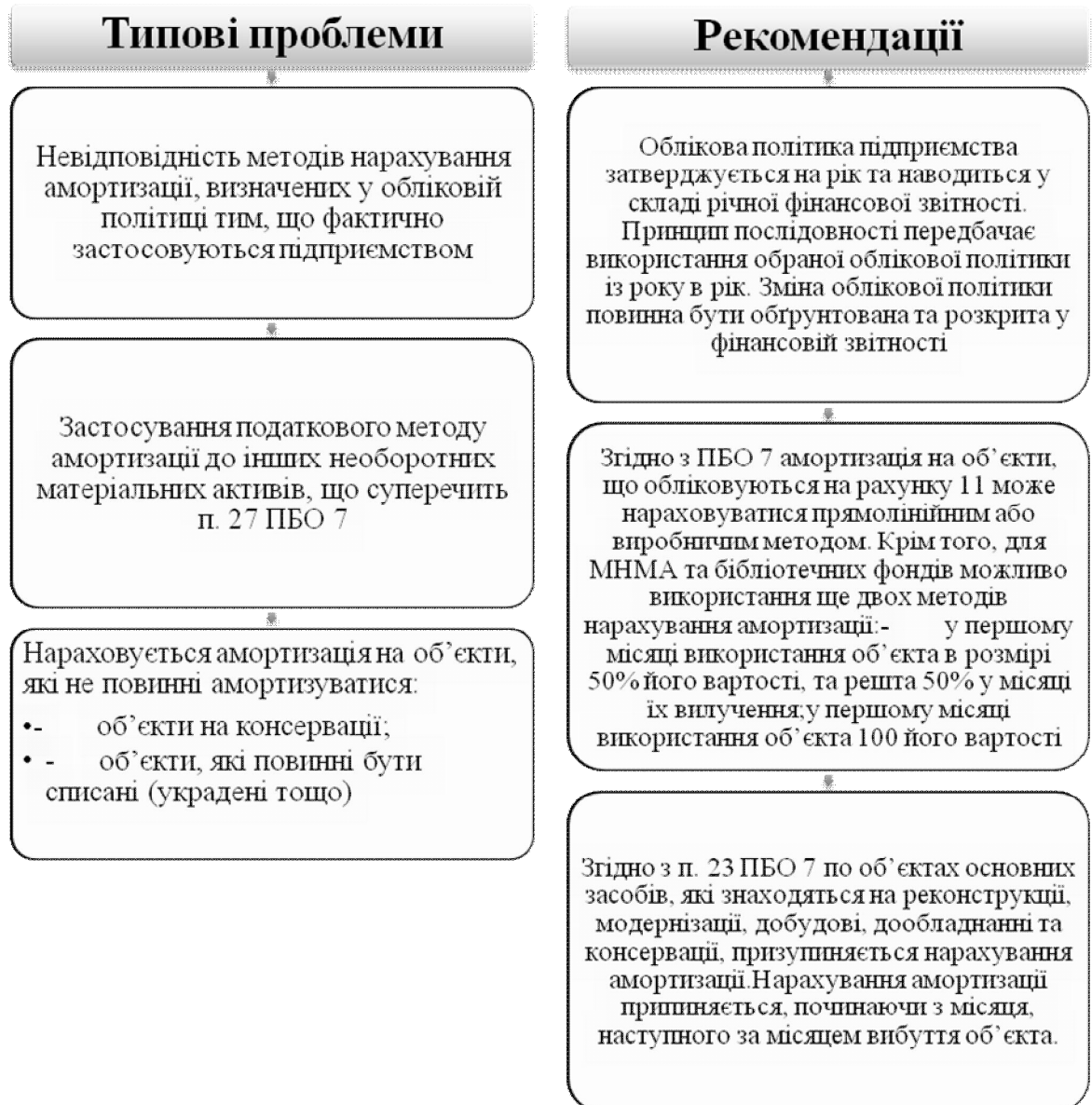


Рисунок 2.21 – Типові проблеми відображення в обліку та звітності амортизації основних засобів

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів застосовуються шляхом врахування наступних умов.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені підпунктом 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 Податкового кодексу України, то для розрахунку амортизації застосовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

На думку З. В. Задорожного, найсуттєвіші розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком пов'язані із наявністю ст. 8 «Амортизація» Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Такого «знущання» над обліком основних засобів вітчизняні підприємства не бачили вже давно. Статтю необхідно терміново корегувати у напрямку ведення податкового обліку основних засобів за вимогами стандартів бухгалтерського обліку. Переконаний, що тут необхідно об'єднатися як всім науковцям, так і громадським професійним організаціям з метою обґрунтування внесення змін у податкове законодавство і визначення шляхів виходу із ситуації, яка склалася у вітчизняному обліку на сьогоднішній день[28, с. 165].

Отже, крім землі, усі основні засоби, знаходяться під впливом фізичного та морального зносу, тобто вони наражаються надію фізичних сил, техніко-економічних факторів. Далі вони поступово позбавляються своїх якостей та стають не потрібними для подальшої роботи[54].

Таким чином, амортизацію можна трактувати, як поступове перенесення величини вартості чинних основних засобів на виготовлений продукт та нагромадження грошового фонду для заміни зношених об'єктів. На даний час у світі є кілька концепцій амортизації. В Україні притримуються «натуралістичної» концепції.



## 2.4 Автоматизоване робоче місце бухгалтера амортизації необоротних активів

Автоматизоване робоче місце (АРМ) бухгалтеравелике значення має для покращення та забезпечення більш якісної управлінської діяльності.

При створенні АРМ бухгалтера забезпечується виконання умов, які зображені на рис.2.22:

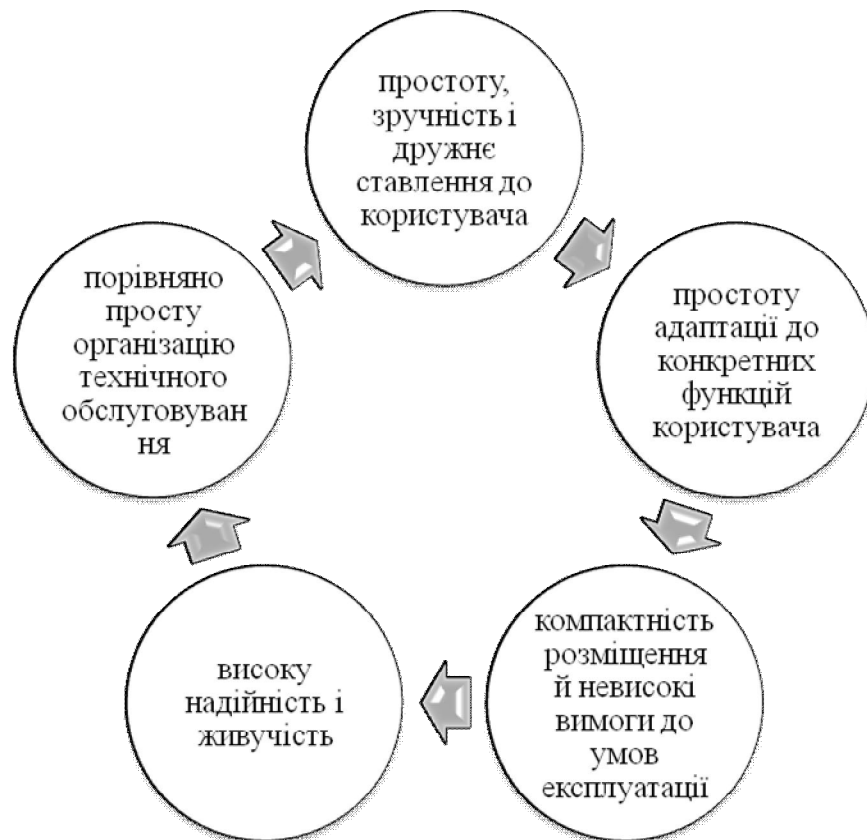


Рисунок 2.22 – Переваги, які забезпечуються при створенні АРМ бухгалтера

В умовах автоматизованого опрацювання інформації обрана форма обліку найбільш тісно пов'язана з системою опрацювання облікових даних, процесом обробки, збирання та зберігання їх.

Рациональне використання програмного забезпечення і технічних засобів якнайбільше забезпечує оптимізацію технологічного процесу автоматизованого обліку, форма й логічна послідовність якого і формують систему обліку.

Технологія організації обліку в умовах АРМ бухгалтера має три етапи:

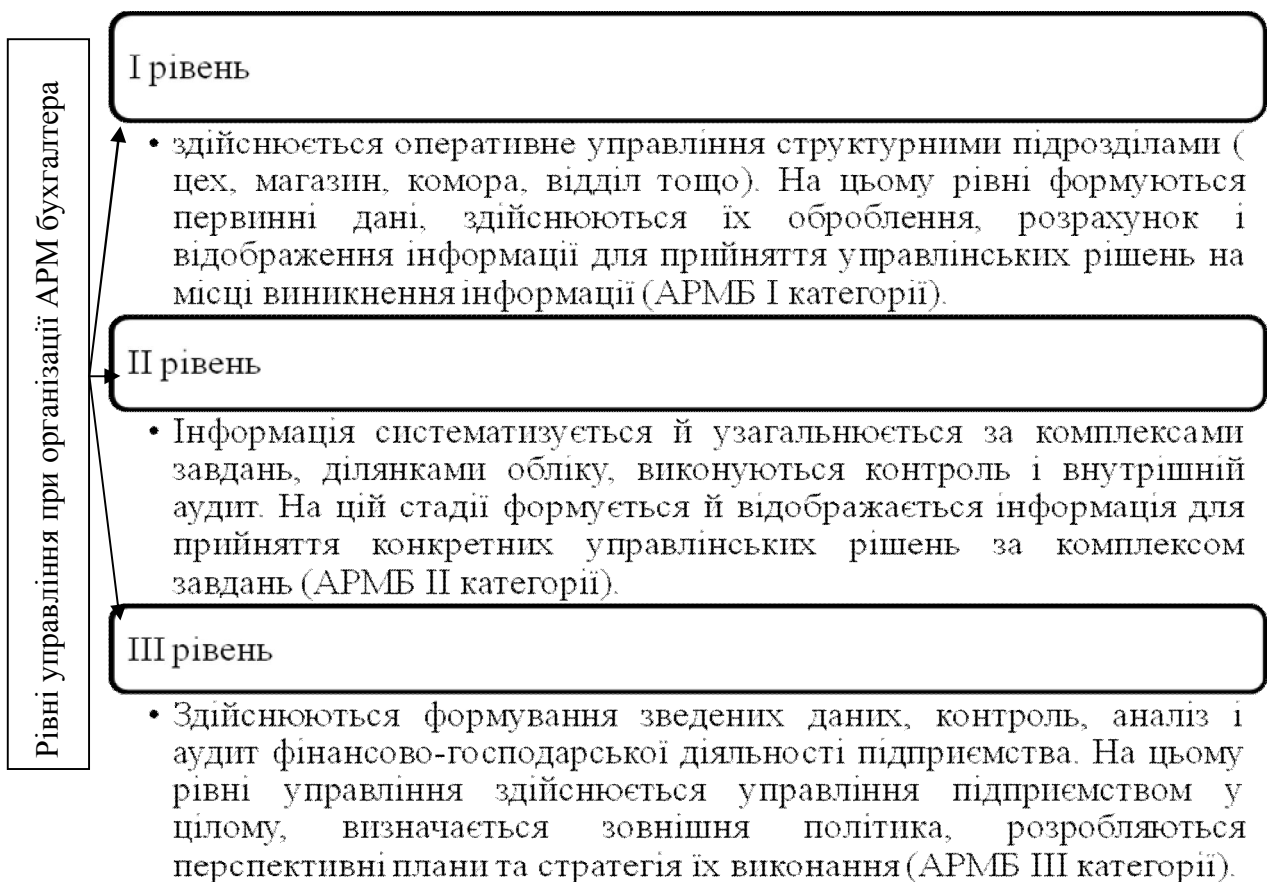
- процес підготовки інформації та її опрацювання;

- оформлення й узагальнення облікових даних на рахунках в залежності від видів ресурсів, контроль, аналіз і її аудит;
- процес формування даних майбутнього застосування в управлінні підприємством.

Під час здійснення процесу управління підприємством приймаються різного роду управлінські рішення. Тому прийнято виокремлювати три рівні управління, які зображено у табл.2.7

Таблиця 2.7

### Рівні управлінських рішень при створенні АРМ бухгалтера



Основним покликанням АРМ є раціональне забезпечення управлінського персоналу повністю новітніми засобами техніки та технології. Тобто говориться про автоматизоване діалогове здійснення загальних функцій управління, діалогове інформаційне взаєморозуміння користувачів і швидкий доступ до даних, які накопичуються на центральному сервері даних ІС, або в розподіленій базі даних АРМ [14, с. 68].

При переході до сучасної ринкової економіки прогрес автоматизації обліку, точність і швидкість опрацювання даних відіграють вирішальну роль успішного розвитку як окремого взятого підприємства, так і в цілому економіки України.

Функціональне впровадження АРМБ з обліку необоротних активів полягає в комп'ютерному виконанні робіт, які зображені на рис.2.23

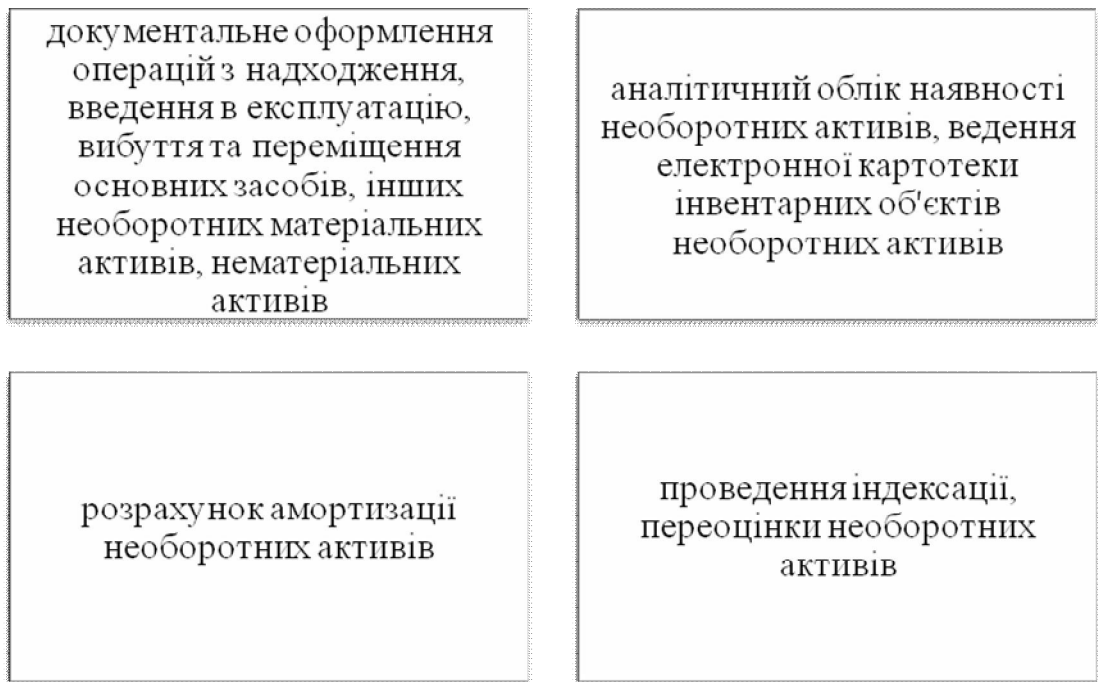


Рисунок 2.23 – Види виконання робіт в АРМБ

Завдяки АРМ працівник має можливість отримати, надрукувати, а також відіслати по мережі великі оперативні об'єми аналітичної інформації по основних засобах, ІНМА та нематеріальних активів.

У програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» облік необоротних активів може здійснюватися з трьох підсистемами:

- нематеріальні активи
- основні засоби та необоротні матеріальні активи,
- малоцінні матеріальні активи

За умови наявності на різних підприємствах багато тисяч об'єктів необоротних активів, практично неможливо говорити про якісне вирішення завдань їх обліку та контролю за допомогою ручного виду опрацювання

інформації. Перед підприємством виринає потреба автоматизації обліку необоротних активів для вирішення технологічних облікових операцій.

Запровадження автоматизації підприємством на базі засобів обчислювальної техніки та сучасних інформаційних технологій є абсолютно невід'ємною складовою процесу модернізації діяльності практично всіх підприємств[73, с. 52].

При переході до сучасної ринкової економіки прогрес автоматизації обліку, точність і швидкість опрацювання даних відіграють вирішальну роль успішного розвитку як окремого взятого підприємства, так і в цілому економіки України.

На сьогодні є багато проблем з автоматизації ведення обліку основних засобів, їх зносу та амортизації, усунення яких на дуже низькому рівні, на які вказують вчені-науковці.

Особливості ведення обліку основних засобів в численних інформаційних системах досліджувались такими вітчизняними вченими як С.В. Іваненкова, О.В. Шипунова, Т.А. Писаревська, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Береза, Л.О. Терещенко, О.В. Клименко та ін. Однак, незважаючи на великі напрацювання у сфері автоматизації інформаційних систем в обліку, все одно питанню автоматизації обліку амортизації основних засобів, на нашу суб'єктивну думку, надано недостатньої уваги[76, с. 351].

Однією з найпопулярніших комп'ютерних програм для ведення обліку пов'язаного з необоротними активами усіх форм підприємств є "1С:Бухгалтерія", яка може собі дозволити вводити практично необмежену кількість показників для процесу ведення аналітичного обліку за усіма видами необоротних активів (субконто).

Але, для підприємств, які є не надто великими з малою кількістю основних засобів дана проблема не потребує зацікавленості. У таких підприємствах облік основних засобів, які є в наявності і щомісячне обчислення амортизації проводиться із використанням простої бухгалтерської програми, з

застосуванням аналітичних рахунків. Ці програми не потребують значних фінансових вкладень, витрат на сервісне обслуговування.

Для полегшення процесу ведення бухгалтерського обліку, застосовуються різноманітні комп'ютерні програми (“1С:Підприємство”, “Галактика”)[8, с. 22].

На рис.2.24 наведено основні завданнями бухгалтерського обліку нарахування амортизації є:



Рисунок 2.24 – Основні завданнями бухгалтерського обліку нарахування амортизації

З датою набуття чинності Податкового кодексу повністю було перебудовано порядок обчислення амортизації активів, які були зазначені як основні засоби та інші необоротні активи.

Суттєвою складовою ведення обліку амортизації є те, що амортизаційні нарахування обчислюються як для бухгалтерського обліку, так і для податкового. Відображення податкових різниць, якщо облік амортизації ведеться відповідно до методів нарахування амортизації, що не враховує

прямолинійне списання вартості згідно з терміном корисного використання об'єкта необоротних активів.

Разом з тим, варто відзначити, що прийняття у 2011 році ПКУ можна описати як спробу якнайбільш суттєво наблизити податковий облік до бухгалтерського. Зокрема, було затверджено новий перелік груп основних засобів та інших необоротних активів мінімально допустимих строків їх амортизації. Тепер замість 4 груп затверджено 16 груп основних засобів.

У відповідності до Податкового кодексу облік величини вартості, що амортизується, обчислюється за кожним об'єктом, що включений до переліку окремої групи основних засобів. Отже, із запровадженням Податкового кодексу процес обліку амортизації став більш трудомістким. Тому застосування комп'ютерних програмі технологій надзвичайно важливе, адже автоматизація забезпечує високий рівень якості інформації, її точності, об'єктивності, швидкості, і, як наслідок цього, права прийняття своєчасних раціональних управлінських рішень.

У цій ситуації неюмовірно велику роль відіграють керівники підприємств, які приймають важливе рішення глобального і стратегічного характеру в області комп'ютеризації [61, с. 230].

Головне завдання — набуття досвіду у правильності стратегії розвитку автоматизації, яка б забезпечила досягнення мети підприємства. Дана стратегія повинна ґрунтуватися на уже виробленому рівні автоматизації управління, досвіді розробників, нюансах організації застосування, фінансових і кадрових можливостях підприємства, світових тенденціях.

Одним із методів вирішення проблем автоматизації окремих ділянок обліку можливе застосування поняття «задача», яке означає алгоритм повного перетворення вхідної інформації за допомогою різноманітних процедур перетворення даних у вихідні показники, що володіють певним функціональним застосуванням для бухгалтерського обліку та управління підприємством.

Амортизація необоротних активів є з невід’ємних складових необоротних активів підприємства, яка характеризує ступінь зносу основних засобів, а отже, й інтенсивність їх застосування та показує необхідність їх модернізації [9, с. 8].

Таким чином, існує термінова потреба продовження досліджень удосконалення відображення амортизації в системі обліку та звітності з застосуванням сучасних технологій..

Теоретичну природу терміну зносу (амортизації) необоротних активів у свій час вивчали вчені В.Д. Базелевич, Н.І. Гражевська, Бутинець Ф.Ф. та інші.

На рис. 2.25 зображено, як автоматизація обліку амортизації необоротних активів може поліпшити ведення обліку на підприємстві.

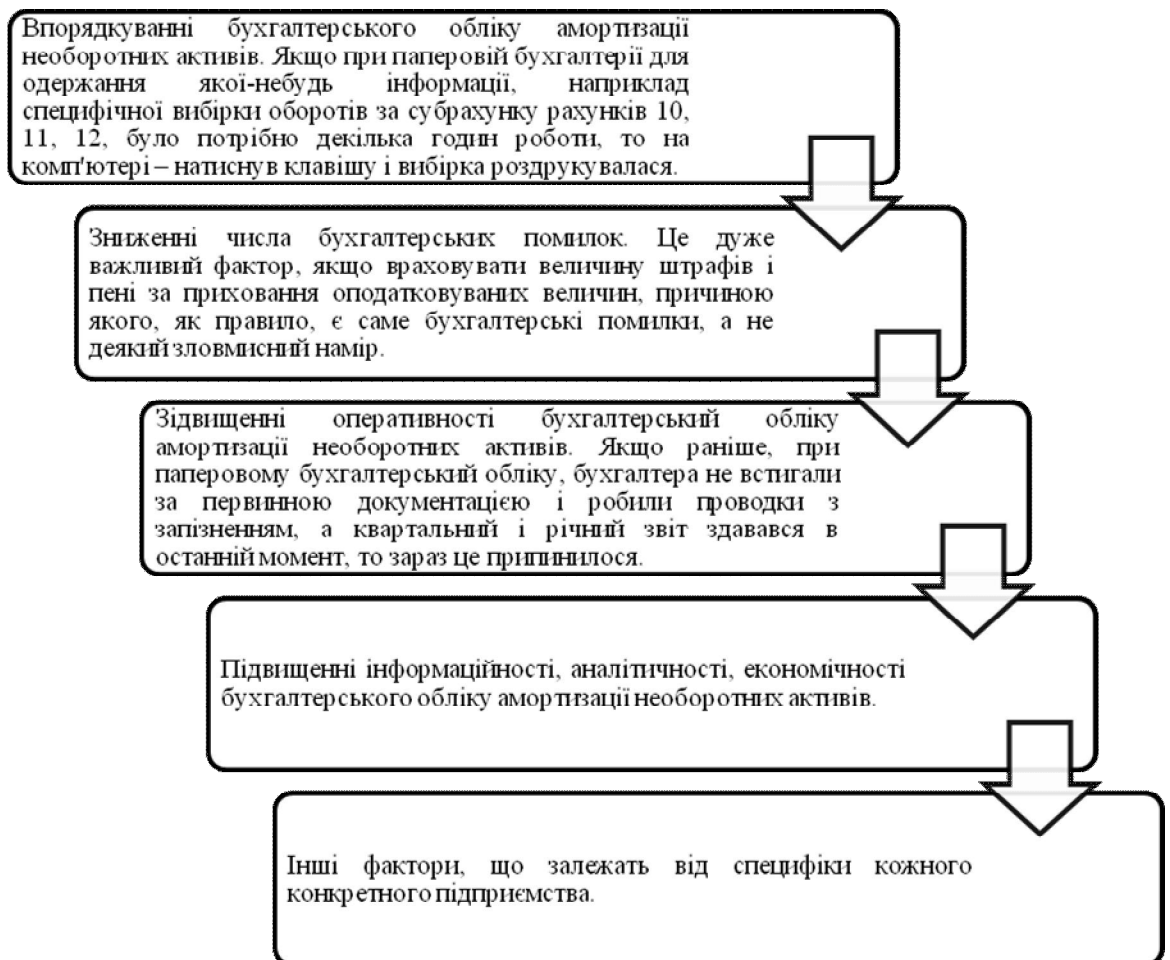


Рисунок 2.25 – Плюси автоматизація обліку амортизації необоротних активів

Процес комп'ютеризації суттєво не несе ніяких змін щодо елементів обраного методу амортизації необоротних активів. Найбільш істотні зміни здійснюються в самій технології обробки облікових даних, що відображається в

порядку складання комп'ютерних форм обліку амортизації необоротних активів.

В свою чергу методика обліку та контролю підприємств, дезастосовуються КІСП та КСБО, якінесуть досить значний вплив на процес ведення бізнесу та бухгалтерського обліку, зазнає великих змін, хоча загальна ціль й обсяг контролю не зазнають змін.

З процесом розвитку комп'ютерних технологій процес здійснення обліку та контролю амортизації необоротних активів суттєво спрощується. Одним з надважливих досягнень ХХІ століття стала програма «1С:Бухгалтерія».

Також облік обчислення амортизації необоротних активів можна здійснювати за міжнародними стандартами фінансової звітності. З важливою метою знизити рівень трудомісткості облік по МСФЗ ведеться не надто оперативно, із застосуванням перерахування інформації інших видів обліку [38].

Процес здійснення операції з надходження, модернізації, передачі, списання – реєструються окремими відповідними документами. Також заздалегідь передбачено, що підприємства новий основний засіб може появиться різноманітними способами, тому в автоматизованій системі існує можливість зареєструвати додаткові витрати, пов'язані з купівлею та монтажем даного засобу, та їх достовірне відображення в первісній вартості основного засобу.

При поступленні основного засобу в загальну інформаційну базу реєструються конкретні відомості, які в подальшому будуть необхідні для бухгалтерського обліку та процесу нарахування амортизації.

Інформація про основний засіб можлива для перегляду за допомогою використання спеціальної екранної форми. При здійсненні процесу реєстрації основного засобу вказуються основні реквізити, які зображені на рис.2.26





Рисунок 2.26 – Основні реквізити при реєстрації основного засобу

Також можливо застосовувати досить складні способи амортизації, розмежовувати величини нарахованої амортизації за місяць між кількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку.

Для інтерпретування інформації щодо основних засобів, які застосовуються сезонно, можна створювати графік нарахування амортизації. У налаштуваннях можна дізнатись довідкову інформацію, яка потрібна для нарахування амортизації - єдині норми амортизації. Обчислення амортизації по усіх видах основних засобах здійснюється в кінці кожного місяця окремою автоматизованою регламентною операцією.

При зарахуванні нематеріального активу до інформаційної бази, вписуються дані, які будуть потрібні для подальшого відображення нематеріального активу на рахунках бухгалтерського обліку та нарахування амортизації.

Амортизація нематеріальних активів також здійснюється в кінці кожного місяця автоматизованою регламентною операцією [56].

Не дивлячись на істотні переваги комп'ютерів та інших технічних засобів, все одно існує ряд недоліків програмного забезпечення, які зображені на рис. 2.27



Рисунок 2.27 – Недоліки автоматизованих систем бухгалтерського обліку

Процес автоматизації бухгалтерського обліку амортизації необоротних активів підприємства, з однієї сторони, і автоматизація контролю, з іншої, повністю міняють процес здійснення контролю на конкретному взятому економічному об'єкті. Також стали виокремлювати контроль, який здійснюється поза комп'ютерним середовищем, тобто на об'єкті з уже застарілою технологією ручного ведення обліку, і контроль у самому комп'ютерному середовищі – на об'єкті, де облік амортизації необоротних активів здійснюють із застосування комп'ютерів. Проведення контролю все одно можна здійснювати як з використанням комп'ютерів, так і без їхньої допомоги.

У цьому випадку у значній мірі змінюється сама організація і методика здійснення контролю амортизації необоротних активів, тому що проведення її за методиками, які орієнтовані на простий, традиційний облік, не дає очікуваного результату.

## Висновки до розділу 2

З метою удосконалення обліку амортизації основних засобів і нематеріальних активів ми пропонуємо здійснення наступних заходів:

1) замість обмежень нарахування амортизації сумою 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, встановити величину цих обмежень у відсотках від первісної (або відновлювальної) вартості;

2) всі витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів (поточний і капітальний ремонт, реконструкція і модернізація, технічне переоснащення), включати до валових витрат і собівартості продукції. Ці витрати необхідно обліковувати за місцями виникнення (цехами, підрозділами і за об'єктами);

3) механізм прискореної амортизації застосовувати не лише до об'єктів групи 3, але й до об'єктів груп 1 і 2, внаслідок того, що вони швидше зазнають фізичного і морального старіння;

4) надати підприємствам право самостійного вибору періоду відшкодування первісної вартості при застосуванні прискореної амортизації;

5) ввести активно-пасивний рахунок "Реалізація майна" для підприємств всіх форм власності замість обліку операцій з реалізації активів на рахунках 46 і 85;

6) по об'єктах, облік яких ведуть на субрахунках 01-2 і 01-4, визначати індивідуальну суму зносу, відмовившись від сукупної величини;

7) удосконалити систему застосування знижувальних коефіцієнтів, що коригують встановлені норми амортизації;

8) встановити відповідну систему пільг оподаткованого прибутку підприємств в частині спрямування коштів на капітальні інвестиції;

9) при встановленні норм амортизації додатково встановлювати коефіцієнти, що враховують умови експлуатації об'єкту та змінність роботи.

Найбільш сприятливою умовою для автоматизації обліку є стабільність постійної облікової інформації, що накопичується на підприємстві. Це дає можливість для її багаторазового застосування і цим сприяє збільшенню ефективності використання комп'ютерної техніки на цій обліковій ділянці.

Характерною для даної ділянки обліку є можливість отримання інформаційному середовищі усього комплексу облікових реєстрів, які необхідні для покращення організації раціонального управління необоротними активами підприємства.

Для ведення аналітичного обліку необоротних активів створюється автоматизована інвентарна картотека, у якій наводяться інформація, необхідна для управління та обліку. З її допомогою бухгалтер може провести аналіз стану необоротних активів, строк їхнього використання, види і терміни проведених ремонтів, величину нарахованого зносу, строки і суми здійсненої переоцінки, правильність відображення відсотків амортизаційних відрахувань.

Тобто завдяки інформаційній системі обліку бухгалтер має можливість отримати усю потрібну інформацію про стан обліку необоротних активів для подальшого прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, застосування механізму нарахування амортизації зі створенням амортизаційного фонду можна зробити шляхом використання діючого Плану рахунків. Для цього потрібно до рахунку 42 "Додатковий капітал" відкрити субрахунок 427 "Амортизаційний фонд", який буде взаємодіяти з рахунком 39 "Витрати майбутніх періодів".

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 3.1 Мета, завдання та джерела аналізу амортизації необоротних активів

Процес господарської діяльності підприємств різноманітних галузей виробництва є підґрунтям для відтворення ВВП. Кожний суб'єкт господарювання є досить складною системою пов'язаних між собою підрозділів і ланок, які здійснюють різні функції в процесі своєї діяльності.

Господарська діяльність підприємства, як і інші аспекти повсякденного життя потребує детального і всеохоплюючого вивчення для подальшого успішного й ефективного управління нею. Одним із таких різновидів вивчення діяльності підприємства є аналіз.

Слід зауважити, що застосування економічного аналізу здійснюється на всіх рівнях управління економікою:

- на рівні держави;
- на рівні галузей;
- на рівні регіонів.

На макрорівні проводиться аналіз із використанням загальних теоретичних знань, на мікрорівні – чіткий і конкретний економічний аналіз, який іще можна назвати аналізом господарської діяльності підприємства.

Економічний аналіз досить широко використовують під час здійснення ревізій, аудиторських перевірок і маркетингових досліджень. Це важлива частина із багатьох підсистем планування підприємства, яка є невід'ємним атрибутом управлінського обліку [73, с. 44].

Економічний аналіз служить надважливим компонентом у системі управління процесом виробництва, дієвим засобом для знаходження внутрішніх невикористаних резервів, які є основою для прийняття правильних управлінських рішень щодо успішної діяльності в умовах ринку.

Завдяки економічному аналізу здійснюється пришвидшення адаптації до еластичності ринкової кон'юнктури, проводяться заходи щодо передбачення можливості змін партнерів, уникнення невиправданого економічного ризику.

Під використанням терміну «метод» економічного аналізу потрібно розуміти різноманітні шляхи, види пізнання дійсності, проведення досліджень господарської діяльності для подальшого розвитку.

Основними характеристиками методу економічного аналізу є застосування системи показників, які охоплюють господарську діяльність підприємства, досліджують суттєві причини зміни цих показників, виявляють і обчислюють взаємозв'язок між даними показниками.

Використання методу економічного аналізу виявляється через ряд конкретних методик аналітичного дослідження [66, с. 152].

Основними джерелами у процесі аналітичного дослідження величезні обсяги різного виду інформації, зображені на рис. 3.1



Рисунок 3.1 – Джерела аналітичного дослідження

Економічна інформація може наводитись у табличній, графічній, текстовій формі. Достовірність і результативність здійснення процесу економічного аналізу суттєво залежить від поданої інформації, її наявних обсягів, можливостей, своєчасності та якості подання.

Новітній стан обліку в певній мірі забезпечує усі потреби економічного аналізу, що дає можливість останньому достовірно виявити велику кількість резервів.

Слід зауважити, що проводиться аналіз не окремих показників, а загальної їхньої сукупності, яка достовірно описує господарську діяльність суб'єкта не тільки окремі її сторони, але й в цілому.

Об'єктами економічного аналізу є усі без виключення аспекти діяльності підприємства, усі наявні процеси, пов'язані з цією діяльністю.

Метою аналізу використання основних засобів підприємства є процес обчислення забезпечення підприємства основними засобами за умови продуктивного їх використання та спрямування сил для пошуку резервів зростання ефективності їх застосування за рівнем фондівіддачі [67, с. 66].

У процесі дослідження використовують види інформації, які зображені на рис. 3.2

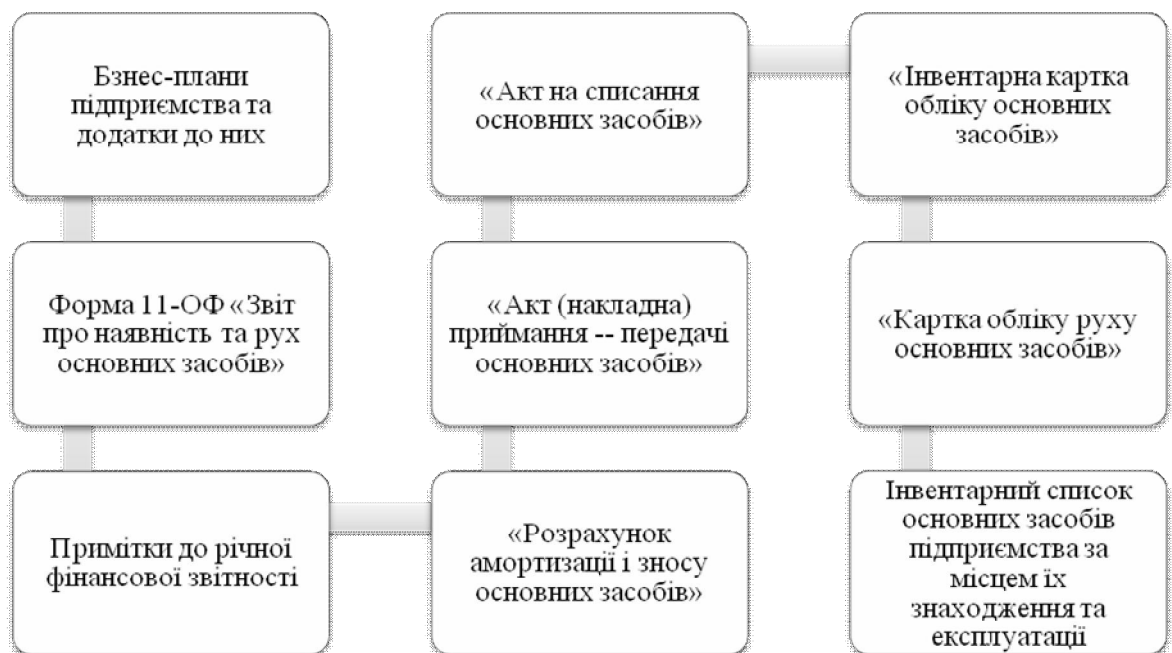


Рисунок 3.2 – Інформація для аналітичного дослідження

Інформація, що застосовується в економічному аналізі повинна відповідати конкретним вимогам, тобто якість і ймовірність даних, їх повнота і різноплановість, оперативне своєчасне і постійне надходження даних, ототожнення даних за складом у часі і просторі, а також їх рівень доступності і гласності. У випадку, якщо здійснювати аналіз в при певному рівні браку даних, це не може не нанести шкоди якості роботи і висновків.

Вагомі проблеми з даними виникають не тільки при її відсутності, перефразуванні, а й через обмеження щодо порядку її застосування, запровадження різних комерційних, службових, державних таємниць.

Обмеження доступу до інформації несе в собі вагомі причини. Найчастіше проводиться перекручування даних обліку з подальшою метою ухилення від сплати податків[70, с. 35].

Швидкий розвиток виробництва в усі періоди викликало потребу зосереджувати свою увагу на важливій проблемі ефективності використання основних засобів. Незалежно від форми власності підприємства в пункті використання основних засобів повинно здійснювати рух по таким напрямкам:

1. Пришвидшення рівня науково-технічного прогресу – безперервно нарощувати масу прогресивних засобів.
2. Впроваджувати на підприємстві основні засоби високотехнічного рівня, які повинні застосовуватися на базі реконструкції і технічного перевлаштування.
3. Найбільш ефективно і правильно використовувати основні засоби – це і є основне завдання для досягнення кінцевих результатів підприємства.

Здійснення аналізу необоротних активів розпочинається із процесу знайомства з їхнім складом в цілому і по окремих групах. Під час даної процедури визначається рух і доцільність направлення в зміні основних засобів, виявляється питома вага промислово-виробничих основних засобів, непромислових основних засобів, виробничих основних засобів зовсім інших галузей в загальній їх вартості на початок і на кінець аналізованого (звітного) періоду, динаміка, рух і структура нематеріальних активів[49, с. 2].



За характером участі у процесі виробництва продукції основні засобиподіляються на активні і пасивні, у процесі проведення аналізу обчислюється питома вага активної і пасивної частки основних засобіввід загальної величини вартості промислово-виробничих основних засобів.

Збільшення активної частки (машин, устаткування) впливаєна ріст фондівіддачі і в наслідок цього активна частина повинна збільшуватись .

Завдання аналізу амортизації основних засобів зображено на рис. 3.3



Рисунок 3.3 – Завдання аналізу амортизації основних засобів

Преважна більшість даних, що беруть участь в аналізі має форму показників. Особливоповнота аналізу та аргументування висновків і заходів за його результатами великою мірою залежить від правильностівибірки показників, які у своїй сукупності створюють цілі системи.

### 3.2 Аналіз динаміки і структури амортизації необоротних активів

Проведення аналізу основних засобів як завжди стартує із обчислення забезпеченості ними підприємства. Тобто, потрібно виявити, чи достатньо в підприємства наявних основних засобів, їхню динаміку, структуру, склад, технічний стан, рівень виробництва та його правильно побудовану організацію.

Для того, щоб збільшити ефективність виробництва, темпи нарощування активної частини основних засобів повинні суттєво випереджати темпи зростання пасивної їх частини, а збільшення кількості техніки і обладнання — темпи зростання всіх інших видів активної частини основних засобів.

При здійсненні аналізу складу та структури основних засобів обчислюється величина кожної окремої їх групи в абсолютній сумі, а також питома вага в загальній величині вартості з врахуванням змін на протязі звітного року [49, с. 2].

У процесі здійснення аналізу величини та динаміки активів обчислюється загальна кількість у вартісному еквіваленті та визначається динаміка зміни показника з попередніми періодами. У випадку, якщо впродовж аналізованого періоду були проведені переоцінки вартості основних засобів, то процесу вивчення динаміки зобов'язана передувати процедура приведення величин засобів у порівняльний вигляд. У даній ситуації потрібно провести зменшення величини переоцінених основних засобів на індекс переоцінки або до оцінки величини вартості основних засобів в попередніх періодах.

Порівняльний динамічний ряд дає можливість обчислити фактичну зміну величини основних засобів підприємства. Темп зростання величини основних засобів потрібно порівняти з темпом зростання загального обсягу товарообороту підприємства, та темпу зростання величини активів підприємства [15, с. 377].

На стадії аналізу стану та складу основних засобів проводиться вивчення їхнього складу і динаміки по виду та групі. При здійсненні аналізу вони групуються за певними ознаками класифікації. Спрямування висновків

запроведеними результатами проведеного аналізу основних засобів за різними ознаками класифікації відображено на рис.3.4.

Під час проведення аналізу обчислюють та вивчають доцільність розподілу основних засобів в залежності від особливостей структурних підрозділів підприємства. Для цього досліджують відповідність виробничих потужностей основних та допоміжних цехів, здійснюють перевірку відповідності фактично наявного обладнання потребам виробництва, профілю спеціалізації підрозділів. При здійсненні аналізу виробничої потужності обчислюють вплив на неї таких коефіцієнтів як: інтенсивного, екстенсивного та інтегрального.

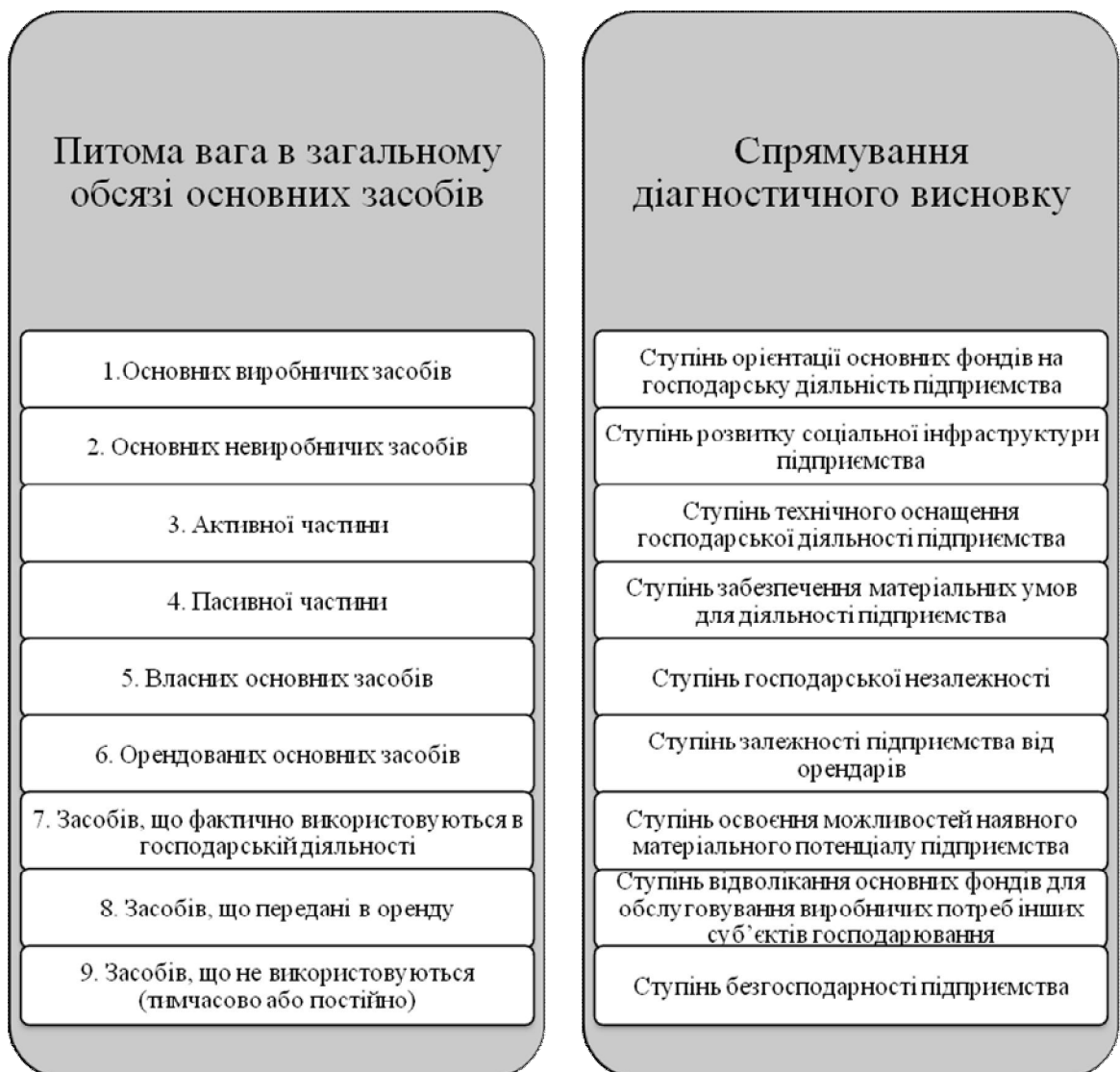


Рисунок 3.4 – Напрямки діагностики показників складу основних засобів підприємства

Кінцевимистадіями проведеного аналізу є визначення оцінки ефективності використання необоротних активів та формування основних напрямів її поліпшення.

Для проведення аналізу основних засобів, як і для здійснення будь-якого економічного аналізу потрібні відповідні вихідні дані. Джерелами таких даних для аналізу основних засобів є:

- план економічного і соціального розвитку підприємства, план технічного розвитку,
- “Звіт про наявність і рух основних засобів”,
- “Баланс виробничої потужності”,
- “Звіт про виконання плану введення в дію об’єктів основних засобів і використання капітальних вкладень”,
- інвентарні картки обліку основних засобів і ін.

Процес активного ведення діяльності підприємства повинен супроводжуватися наявністю основних засобів в більш або меншій мірі у відповідності від специфіки діяльності підприємства (виробництво, торгівля, надання послуг, будівництво та інше); їх величина – від величини потужності підприємства та інших факторів.

За допомогою методу порівняння звітних даних у таблиці 3.1, які зображують величину вартості основних засобів на початок і кінець досліджуваного періоду, здійснюють аналіз засобів.

Відношення окремих видів основних засобів до загальної вартості обчислюється їх структура. При застосуванні методу порівняння структури основних засобів на початок і кінець даного періоду можна прослідкувати динаміку її змін і відхилень[19, с. 27].

Так, за даними таблиці 3.1 вартість основних засобів на підприємстві ДП Філія «Зборівський райавтодор» збільшилась на 449,8 тис. грн, або на 83,5%.

Також можна констатувати, що збільшилась питома вага необоротних активів на 63,2% завдяки зростанню питомої ваги основних засобів на 83,5%.

Таблиця 3.1.

Наявність, рух та динаміка основних засобів ДП Філія «Зборівський  
райавтодор за 2016 рік

Необоротні активи	Наявність на початок звітної періоду		Надходження за звітний період		Вибуття за звітний період		Наявність на кінець звітної періоду (гр. 1 + гр. 3 — гр. 5)		Відхилення, тис. грн (гр.7 – гр.1)
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Нематеріальні активи:	0	0	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0
первісна вартість	4	-	0	-	0	-	4	-	0
накопичена амортизація	4	-	0	-	0	-	4	-	0
Основні засоби	538,3	75,61	569,4	100,00	119,6	100,00	988,1	85,06	449,8
первісна вартість	1880,3	-	823,6	-	276,1	-	2427,8	-	547,5
накопичена амортизація	1342	-	254,2	-	156,5	-	1439,7	-	97,7
Незавершені капітальні інвестиції	173,6	24,39	0	0,00	0	0,00	173,6	14,94	0
Усього н/а	711,9	100	569,4	100	119,6	100	1161,7	100,00	449,8

Проведення аналізу складу і структури основних засобів дає можливість забезпечити адміністративну ланку підприємства даними про наявний склад основних засобів і пропорцію між їхніми групами, забезпечить виявлення течій зміни структури основних засобів за групами. При протиставленні із середніми та найкращими показниками уможливить впровадження відповідних заходів для поновлення прийнятної питомої ваги машин і обладнання як найбільш активної частини основних засобів, а також обчислити величину впливу даних змін на показники використання основних засобів.

Коефіцієнт зносу показує ту величину вартості основних засобів, що її повністю буде списано на витрати виробництва в початкових періодах, а

коефіцієнт придатності — величину, яка не перенесена на виготовлений продукт вартості.

Коефіцієнт зносу основних засобів обчислюють на початок і на кінець звітнього періоду, а також аналізують його динаміку за попередні кілька років. Аналіз ґрунтується на підставі інформації першого розділу активу балансу. Чим менший коефіцієнт зносу (в свою чергу більший коефіцієнт придатності), то кращим є технічний стан основних засобів. Повністю відпрацьовані основні засоби визначають необхідність використання уже застарілих технологічних процесів, що в свою чергу спричиняю неконкурентоспроможність створюваної продукції підприємства [26, с. 4].

Отже, на підставі інформації табл. 3.2 можна обчислити і коефіцієнт зносу і коефіцієнт придатності (ДП Філія «Зборівський райавтодор»).

Коефіцієнт зносу (Кзн):

$$\text{Кзн} = \frac{Зн}{Озп} \cdot 100\% \quad (3.1)$$

де Зн — сума нарахованого зносу основних засобів;

Озп — первісна величина вартості основних засобів на початок періоду.

Коефіцієнт придатності (Кприд):

$$\text{Кприд} = \frac{Озз}{Озп} \cdot 100\% \quad (3.2)$$

де Озз — залишкова вартість основних засобів;

Озп — початкова величина вартості основних засобів.

Таблиця 3.2

#### Аналіз зносу основних засобів

Показник	Од. виміру	На початок періоду	На кінець періоду	Зміна(+/-)
Первісна вартість основних засобів	тис. грн.	1880,3	2427,8	+547,5
Знос основних засобів за час їх експлуатації	тис. грн.	1342	1439,7	+97,7
Коефіцієнт зносу основних засобів	%	71,37	59,3	-12,07
Коефіцієнт придатності основних засобів	%	28,6	40,70	+12,07

У випадку, якщо сума первісної вартості основних засобів збільшилася на 547,5 тис. грн, то їхня величина зносу за період використання підвищилась на 97,7 тис. грн. Це спричинило зменшення величини зносу (в свою чергу

збільшення коефіцієнта придатності) основних засобів на 12,07 %, що говорить про значне покращення їх технічного стану.

Технічний стан і належність основних засобів до науково-технічних вершині утворює в процесі їх відновлення.

Різноманітні види і темпи відновлення основних засобів зумовлені потребою ремонту, заміни, модернізації груп і видів технічного обладнання.

Коефіцієнт оновлення основних засобів показує продуктивність введення в експлуатацію нових основних засобів. Він характеризує певну частку введених основних засобів за конкретним визначеним періодом у загальній величині вартості основних засобів на кінець досліджуваного періоду [34, с. 159].

Даний показник обчислюється як в цілому по основних засобах, так і в розрізі окремо взятих груп. Суттєво високий коефіцієнт оновлення активної частини зможе дати висновок, що оновлення засобів на підприємстві проводиться за рахунок активної частини і досить позитивно вплине на показник фондоддачі.

Коефіцієнт оновлення (Кон):

$$\text{Кон} = \frac{\text{ОЗ}_0}{\text{ОЗ}_к} \quad (3.3)$$

де  $\text{ОЗ}_0$  — величина вартості введених в дію основних засобів за звітний рік;

$\text{ОЗ}_к$  — загальна величина вартості основних виробничих засобів на кінець року.

Коефіцієнт вибуття основних засобів показує динаміку інтенсивності їх вибуття зі галузі виробництва.

Коефіцієнт вибуття (Квиб):

$$\text{Квиб} = \frac{\text{ОЗ}_в}{\text{ОЗ}_п} \quad (3.4)$$

де  $\text{ОЗ}_в$  — величина вартості основних засобів, які вибули;

$\text{ОЗ}_п$  — величина вартості основних виробничих засобів на початок періоду.

Коефіцієнт вибуття найбільш правильно застосовувати для всіх основних засобів, активної їх частини, окремо взятих груп промислово-виробничих основних засобів і основних типів обладнання.

Під час здійснення аналізу, коефіцієнти придатності та вибуття тісно пов'язані і залежать від величини темпів оновлення основних засобів: чим ближче коефіцієнт вибуття засобів рухається до коефіцієнта оновлення, тим меншою є величини зносу засобів і кращий їх технічний стан. Це стосується і нашого підприємства ( $K_{\text{он}} = 0,23$ ,  $K_{\text{виб}} = 0,22$ ).

Коефіцієнт приросту основних засобів показує величину приросту основних засобів або деяких його груп за якийсь період.

Коефіцієнт приросту ( $K_{\text{п}}$ ):

$$K_{\text{п}} = \frac{O_{\text{зпр}}}{O_{\text{зп}}}, \quad (3.5)$$

де  $O_{\text{зпр}}$  — величина вартості приросту основних засобів;

$O_{\text{зп}}$  — величина вартості основних засобів на початок періоду.

Дана методика порівняльного аналізу вищевказаного коефіцієнта повністю аналогічна методиці аналізу коефіцієнтів оновлення та вибуття основних засобів.

При дослідженні аналізу руху та технічного стану основних засобів проводиться перевірка виконання поставленого плану введення в дію нової техніки, нових об'єктів, ремонту основних засобів. Також обчислюється частка прогресивного обладнання в загальній його величині і за кожною окремою групою, і частка автоматизованого обладнання.

Для того, щоб провести характеристику вікового складу та морального зносу основні засоби доцільно групувати за терміном використання:

- до 5 років,
- 5—10 років,
- 10—15 років і т.д.

При цьому обчислюється питома вага кожної окремої групи в загальній кількості обладнання.



Найбільш оптимальним терміном для обладнання є 7 років, оптимальні терміни використання інших видів засобів повністю залежать від їх специфіки.

Таким чином, для збільшення ефективності використання основних засобів доцільно запровадити заміну і модернізацію старого обладнання, застосовуючи нові види верстатів і машин, які дають високу досконалість та економічність технологічних процесів.

Про ведений аналіз динаміки основних засобів за величиною, складом та структурою є вагомим підставою для передбачення тенденцій розвитку технічної бази підприємства, для визначення оцінки його виробничого потенціалу.

На величину змін величини і структури основних засобів суттєво здійснюють вплив фактори, які зображені на рис. 3.5

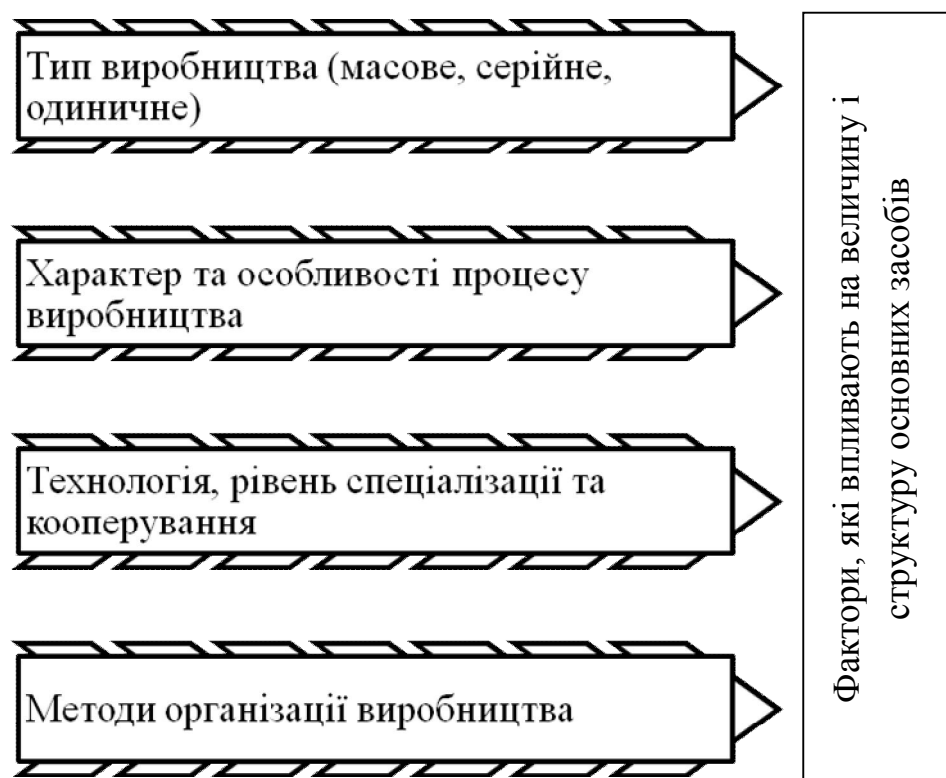


Рисунок 3.5 – Фактори, які впливають на величину зміни структури основних засобів

У разі необхідності, аналіз основних засобів може проводитись за участю натуральних показників (кількість одиниць техніки в цілому і по кожному виду тощо).

Пришвидшення технічного прогресу галузей економіки у повному обсязі вимагає підвищення темпів оновлення основних засобів, а особливо їх активної частини. Дані показники оновлення основних засобів застосовують при аналізі їх якісного стану.

На думку І. В. Мельничук, для забезпечення реальної оцінки та формування аналітичних даних про інноваційні процеси доцільно створити еталонну інформаційну базу даних; доповнити реєстри бухгалтерського обліку низкою показників, які розкривають інформацію про використання позикових коштів на капітальні інвестиції інноваційного характеру, інноваційну спрямованість основних засобів, нематеріальних активів, обсяги виробництва інноваційної продукції [43, С. 16].

Основною метою управління необоротними активами є забезпечення їх достатності й економічної ефективності для нормального функціонування підприємства з метою здійснення виробничо-господарської діяльності. Застосування функціонально-вартісного аналізу сприяє ефективному формуванню та використанню основних засобів. При виборі методики аналізу ефективності необоротних активів важливим є конкретизація завдання аналізу. Адже це дозволяє уникнути недоліків того або іншого методу, підвищити його репрезентативність, вибудувати окрему систему аналізу, застосовуючи за необхідності комплекс показників.

Погоджуємось з І. В. Волошин, що вплив інноваційного чинника на виробництво є безперечним. Сьогодні інновації стають ключовим чинником розвитку для більшості підприємств. Характерною є зростаюча кількість наукових праць, де досліджується інноваційна діяльність. Необхідність вивчення інноваційної моделі розвитку зумовлюється кількома причинами.

По-перше, інноваційний шлях соціального та економічного розвитку є невід'ємною частиною загальносвітового науково-технічного прогресу.

По-друге, у процесі глобалізації економіки та впровадження Україною стратегії європейської інтеграції необхідно створювати продукцію інноваційного спрямування, яка носить конкурентоспроможний характер і

може бути реалізована як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках збуту. Все це вимагає від вітчизняного виробника інтенсивного технічного та технологічного оновлення виробництва, структурно-інноваційної моделі управління збутом продукції [91, С. 264].

Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що у процесі реформування економічних відносин загалом і системи бухгалтерського обліку зокрема, вітчизняні підприємства отримали можливість формувати власну амортизаційну політику. Стандарти бухгалтерського обліку дають змогу реалізувати багатоваріантні підходи до розрахунку розміру амортизаційних відрахувань з метою забезпечення відтворення основних засобів й ефективного управління витратами і, відповідно, фінансовими результатами.

### **3.3 Аналіз ефективності амортизації необоротних активів на підприємстві**

Для проведення комплексної оцінки ефективності використання основних засобів застосовуються загальні і часткові показники.

Одним з найпоширенішим узагальненим показником використання основних засобів є фондвіддача, яка обчислюється за формулою:

$$f = \frac{Q}{OЗ} \quad (3.6)$$

де Q – кількість продукції; OЗ – середньорічна величина вартості основних виробничих засобів. У чисельнику формули (3.6) найбільше

використовується загальний обсяг виготовленої продукції у вартісному еквіваленті.

В монопродуктових галузях, а також у галузях, де створюється різнойменна, але досить подібна за вартістю продукція, в чисельнику вищезазначеної формули допускається використання величини продукції в натуральному і умовно-натуральному вимірах. В окремих випадках в чисельнику формули прописують чисту продукцію або прибуток. В іншому випадку обчислюється рентабельність основних засобів. У випадку застосування в чисельнику формули (3.6) обсягу продукції фондovіддача зображує, скільки продукції відповідно у вартісному, натуральному і умовно-натуральному вимірниках одержало підприємство на 1 гривню основних засобів. За умови, якщо в чисельнику формули зображується прибуток, то фондovіддача зображує, скільки прибутку отримано на 1 гр. основних засобів.

Величина, обернена фондovіддачі, називається фондомісткістю продукції.

$$f_M = \frac{O\bar{E}}{Q} \quad (3.7)$$

Фондомісткість виявляє, скільки потрібно списати основних засобів на створення одиниці продукції. Даний показник фондомісткості дає можливість оцінити економію або додаткову необхідність основних засобів, в тому числі при плануванні величини продукції на наступний період [64, с. 55].

$$\pm \Delta O\bar{E} = (f_{\epsilon_{M_{пл}}} - f_{\epsilon_{M_0}}) * Q_{пл} \quad (3.8)$$

де  $\pm \Delta O\bar{E}$  - економія (-) або додаткове залучення (+) основних засобів;

$f_{\epsilon_{M_0}}$  - відповідно планова фондомісткість на наступний період і фактична фондомісткість у попередньому періоді.

$Q_{пл}$  - обсяг запланованої продукції на наступний період

Підвищення рівня фондovіддачі сприяє зниженню суми амортизаційних відрахувань на 1 грн. готової продукції (амортизаціомісткості продукції), що приводить до підвищення частки прибутку в ціні товару через зниження

собівартості продукції. Амортизаціємiсткiсть продукції розраховується за формулою:

$$K_{AM} = \frac{A}{Q} \quad (3.9)$$

A – сума нарахованої амортизації; Q – обсяг виготовленої продукції. Важливим показником, який певною мірою характеризує забезпеченість підприємства основними засобами, є фондоозброєність. Фондоозброєність визначається як відношення вартості основних виробничих засобів до середньооблікової чисельності працівників основної діяльності (робітників), і показує яка частина вартості основних виробничих засобів припадає на одного працівника (робітника)[77, с. 107].

$$(3.10)$$

де  $\overline{OЗ}$  – середньорічна вартість основних виробничих засобів;

$\overline{N}$  – середньооблікова чисельність працівників основної діяльності або робітників

Нарівні з фондоозброєністю в економічному аналізі для оцінки забезпеченості працівників основними засобами використовується технічна озброєність, що розраховується як відношення активної частини основних виробничих засобів до чисельності працівників основної діяльності або робітників. Між продуктивністю праці, фондovіддачею і фондоозброєністю є певний взаємозв'язок:

$$W = \frac{Q}{N}; f = \frac{Q}{OЗ}; \quad (3.11)$$

Звідси:

$$\frac{Q}{N} = \frac{Q}{OЗ} * \frac{OЗ}{N}, \quad (3.12)$$

тобто, продуктивність праці (W) дорівнює добутку фондovіддачі на фондоозброєність. В табл.3.3 зображені розрахунки показників, що показують використання основних засобів, та оцінка їх динаміки.

Таблиця 3.3

Характеристика і динаміка показників використання основних засобів ДП Філія «Зборівський райавтодор» за 2015-2016 рр.

Показник	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення (+,-) (гр. 2 – гр. 1)	Звітний періоду % до попереднього року (гр. 3 : гр. 1) · 100
А	1	2	3	4
<b>Початкові дані:</b>				
1. Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	3349,3	4305,3	956	28,54
2. Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн	538,3	988,1	449,8	83,56
3. Чистий прибуток, тис. грн	-552,9	-205	347,9	-62,92
4. Амортизація, тис. грн	1342	1439,7	97,7	7,28
5. Середньооблікова чисельність працюючих, осіб	40	38	-2	-5
<b>Розрахункові показники</b>				
6. Фондовіддача основних засобів, грн: (р. 1 / р.2)	6,22	4,36	-1,86	-29,97
7. Фондомісткість основних засобів (р. 2 : р. 1)	0,16	0,23	0,07	28,54
8. Рентабельність основних засобів, (р. 3 : р. 2) x 100%	-102,71	-20,75	87,97	-79,8
9. Амортизація до місткості продукції, грн. (р. 4 : р. 1)	0,4	0,33	-0,07	-16,54
10. Фондоозброєність, грн. (р. 2 : р. 5)	13,46	26	12,55	93,22
11. Виробіток продукції на одного працівника, грн (р. 1 : р. 5) · 1000	83732,5	113297,37	29564,87	35,31

ає  
па

на 21,2%, активної частини – на 20,4%. Останні дані пояснюються тим, що активна частина основних засобів зросла більше у порівнянні із загальною величиною основних засобів. У свою чергу через зростання фондоддачі зменшилась фондомісткість.

Рентабельність виробничих основних засобів як в цілому по усій величині основних засобів, так і по конкретній активній частині у звітному періоді зменшилась у порівнянні з попереднім. Це виправдовується трохи вищими темпами нагромадження основних засобів у порівнянні з прибутком.

Зменшення амортизаційної місткості продукції у звітному періоді у порівнянні з попереднім потрібно розглядати як високе досягнення підприємства, і виникло це у результаті збільшення фондів віддачі.

Досить значні темпи зростання фондів віддачі, фондоозброєності, зменшення рівня амортизаційної місткості продукції говорять про позитивні тенденції використання основних засобів. Але досить значним недоліком в діяльності підприємства слід виокремити зниження рентабельності основних засобів [69, с. 589].

Крім фондів віддачі для проведення оцінки рівня ефективності використання основних засобів застосовуються інші показники, зокрема, знімання продукції з 1 м<sup>2</sup> виробничої площі. До виробничої площі входить площа, на якій розташоване технологічне устаткування і інші площі, визначені для проходів і проміжних складів.

Виробниче устаткування – це найбільш активна частка основних виробничих засобів. Тому оцінка ефективності використання загальної величини основних засобів повинна здійснюватись разом з оцінкою використання технологічного устаткування. Зростання ефективності використання устаткування отримується екстенсивним шляхом (за використаним часом) та інтенсивним шляхом (за потужністю).

Для проведення оцінки використання робочого часу устаткування застосовуються коефіцієнти:

- календарного фонду робочого часу

(3.13)

- режимного фонду робочого часу

(3.14)

- планового фонду робочого часу

(3.15)

де Кк.ф, Кр.ф, Кп.ф – коефіцієнти календарного, режимного і планового фондів робочого часу;

Тф, Тк, Тр, Тп – відповідно фактичний, календарний, режимний і плановий фонди робочого часу устаткування.

Нижче зображено характеристику і розрахунки вищезазначених фондів часу роботи устаткування:

- календарний фондробочого часу (Тк) – максимальний час роботи устаткування, який обчислюється як добуток обсягу календарних днів у звітному періоді, обсягу годин в добі (24) і величини одиниць встановленого устаткування. Наприклад, для 85 одиниць встановленого устаткування річний календарний фонд буде становити:

$$85 \cdot 365 \cdot 24 = 744600 \text{ маш/год};$$

- режимний фондробочого часу (Тр) – обчислюється як добуток величини встановлених одиниць устаткування на обсяг робочих днів в періоді, на величину змін і на тривалість зміни. Наприклад, якщо у жовтні підприємство працює 23 робочих дні, в три зміни з тривалістю зміни 8 год, то режимний час для 85 встановлених одиниць устаткування становитиме:

$$85 \cdot 23 \cdot 3 \cdot 8,0 = 46920 \text{ маш/год};$$

- плановий фонд (Тп) – обчислюється як різниця між режимним фондом часу і обсягом верст/годин, передбачених планових зупинок (ремонт, модернізація);

- фактичний фонд (Тф) – обчислюється як різниця між плановим фондом і часом внутрішньо-змінних, цілозмінних і цілодобових зупинок.

Для проведення оцінки екстенсивного використання устаткування використовується також коефіцієнт змінності, який зображує, скільки змін у середньому виконала кожна одиниця устаткування:

(3.16)

За провідною частиною устаткування на підприємстві обчислюється виробнича потужність як найбільш можливий випуск продукції за умови досить



значного рівня застосування техніки, технології, робочої сили, організації виробництва і праці.

Величина застосування виробничої потужності описується такими коефіцієнтами:

- загальний коефіцієнт

$$K_z = \frac{Q_p}{\bar{M}_p} \quad (3.17)$$

де  $Q_p$  – річна кількість виготовленої продукції;

$\bar{M}_p$  – величина середньорічної виробничої потужності;

- коефіцієнт інтенсивного завантаження

(3.18)

де  $\bar{Q}_z$  – величина середньодобового випуску продукції;

– величина середньодобової виробничої потужності.

В процесі здійснення аналізу проводиться порівняння планового і фактичного коефіцієнта застосування виробничої потужності, проявляються резерви для зростання рівня використання виробничої потужності, проводяться заходи щодо їх застосування у виробництві [71, с. 169].

Матеріально-технічною базою підприємства є основні засоби, які показують величину виробництва, тому правильне використання основних засобів дає можливість зменшити витрати на виробництві. Наукових робіт і досліджень в частині аналізу ефективності здійснення та використання необоротних активів мало, тому що існує перелік невирішених питань і проблем як у бухгалтерському обліку, так і в економічному аналізі.

Враховуючи зазначене, вважаємо доцільним застосувати функціонально-вартісний аналіз для ефективного формування та використання основних засобів.

Функціонально-вартісний аналіз — один із методів евристичного аналізу, мета якого полягає у виборі оптимального варіанта, що забезпечує повноцінне виконання досліджуваним об'єктом (виробом, технологічним процесом, формою організації чи управління виробництвом тощо) своїх основних функцій при мінімальних затратах[25, с. 198].

Російський вчений-конструктор Ю.М. Соболев здійснив першу розробку з використанням функціонально вартісного аналізу, яка дала змогу скоротити кількість деталей на 70 %, витрати матеріалів — на 42 %, трудомісткість виробництва — на 69 %, а загальну собівартість — в 1,7 раза [5]. Таким чином функціонально-вартісного аналізу є досягнення оптимальної корисності при найменших витратах.

На рис. 3.6 наведено основні завдання ФВА для формування та використання основних засобів. Застосування функціонально-вартісного аналізу буде корисним для удосконалення технологій, організації та управління основними засобами. Залежно від завдань "вимірювання" ефективності необоротних активів на підприємстві необхідно вибирати методи такого аналізу.

Перелік показників для аналізу необоротних активів в складі показників фінансового стану підприємства базується на даних бухгалтерської (фінансової) звітності підприємств, що забезпечує оцінку підприємства, і входить до групи показників оцінки майнового стану, таких, наприклад, як показник питомої ваги активної частини основних засобів. Цей коефіцієнт показує, яку частину основних засобів складають активи, що безпосередньо беруть участь у виробничо-технологічному процесі[15, с. 241].

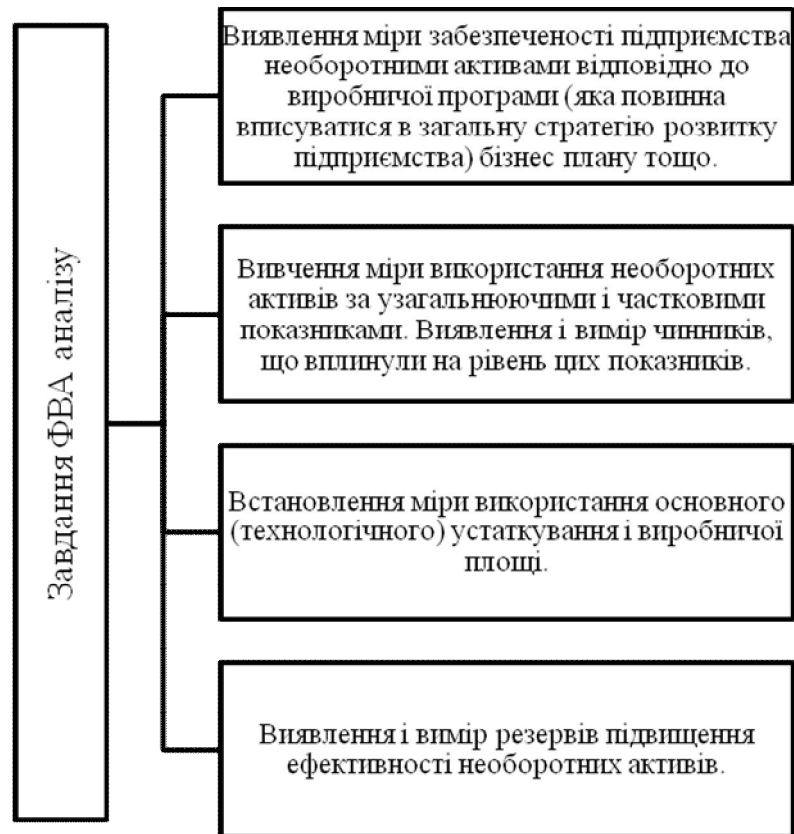


Рисунок 3.6 Завдання функціонально-вартісного аналізу необоротних активів

Величина та структура необоротних активів також відіграють значну роль, проте такі показники не характеризують ефективність. Джерелами інформації для аналізу основних виробничих засобів і нематеріальних активів можуть служити:

- бізнес-план підприємства;
- план технічного розвитку підприємства;
- звітний бухгалтерський баланс та додатки до нього;
- спеціальні баланси: баланс основних засобів, баланс обладнання, баланс виробничої потужності;
- інвентаризаційні картки обліку основних засобів та інша технічна документація [6, с. 49].

Перелік показників для аналізу необоротних активів в складі показників фінансового стану підприємства базується на даних бухгалтерської (фінансової)

звітності підприємств, що забезпечує оцінку підприємства, і входить до групи показників оцінки майнового стану, таких, наприклад, як показник питомої ваги активної частини основних засобів. Цей коефіцієнт показує, яку частину основних засобів складають активи, що безпосередньо беруть участь у виробничо-технологічному процесі.

Підвищення ефективності використання працюючого устаткування забезпечується двома шляхами: екстенсивним (за часом) і інтенсивним (за потужністю). Для характеристики використання пасивної частини основних виробничих засобів розраховують показник обсягу реалізації на 1 кв. м виробничій площі. Підвищення рівня цього показника сприяє збільшенню обсягу реалізації і зниженню собівартості. В процесі подальшого аналізу можна зіставити цей показник з вартістю оренди 1 кв. м виробничій площі. Відповідно до результатів аналізу можна вибрати найбільш ефективний для підприємства варіант використання пасивної частини основних виробничих засобів.

Потрібно підкреслити, що керівник підприємства рано чи пізно стикається з необхідністю придбання основних засобів. Тут на першу позицію виходить показник терміну окупності додаткових капіталовкладень, що обчислюється як відношення їх величини до економії від зменшення собівартості:

$$T = \frac{K_2 - K_1}{C_1 - C_2} \quad (3.19)$$

де  $K_1$ ,  $K_2$  — капіталовкладення за порівнюваних варіантах;  $C_1$ ,  $C_2$  — собівартість річної величини продукції за цими ж варіантами. Величина  $T$  зображує період часу, впродовж якого додаткові капітальні витрати покриваються за рахунок зростання економії собівартості продукції. Цей показник має трохи інше тлумачення, він зображує, яка величина додаткових капіталовкладень потрібна для забезпечення 1 грн. економії собівартості продукції [30, с. 547].

Коефіцієнт порівняльної економічної ефективності додаткових капіталовкладень є повністю зворотним вираженням часу окупності і

визначається відношенням економії від зменшення собівартості до додаткових капіталовкладень: .

$$E_{\text{н}} = \frac{C_1 - C_2}{K_2 - K_1} \quad (3.19)$$

Між  $E_{\text{н}}$  та  $T$  існує зворотна залежність:

$$T = 1/E_{\text{н}}$$

Коефіцієнт порівняльної економічної ефективності показує обсяг економії від зменшення собівартості на 1 грн. додаткових капітальних вкладень.

Найкращий варіант за періодом окупності або коефіцієнтом порівняльної ефективності додаткових капіталовкладень визначається шляхом зіставлення їх розрахункових величин з нормативними:

$$(3.19)$$

де  $T$  — це галузевий час окупності, тобто мінімальний період, на протязі якого капітальні вкладення повністю покриваються за рахунок економії собівартості;

$E_{\text{н}}$  — коефіцієнт ефективності капіталовкладень показує нижню прийнятну межу ефективності.

З двох варіантів впровадження нової техніки більш капіталомісткий (що вимагає додаткових капітальних вкладень) вважається ефективним у тому випадку, коли розрахунковий термін окупності буде менше його нормативного значення або розрахунковий коефіцієнт порівняльної ефективності перевищить його нормативну величину.

Методика проведення аналізу використання основних засобів повинна повністю врахувати ряд принципових положень, які зображені на рис. 3.5

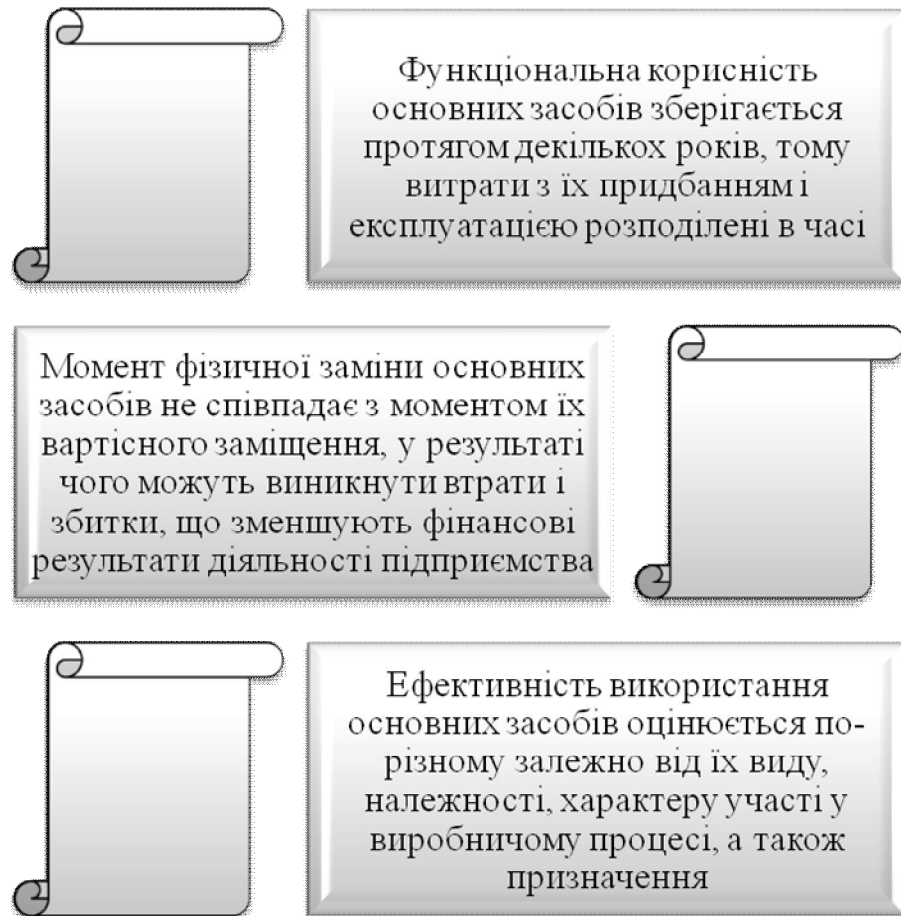


Рисунок 3.5. Положення при проведенні аналізу використання основних засобів

Отже, як бачимо, складовою частиною методики планування і аналізу економічної ефективності необоротних активів є облік і економічна оцінка чинника часу. Облік чинника часу припускає визначення терміну виконання різного роду виробничих рішень і економічну оцінку заощадження часу.

Застосування функціонально-вартісного аналізу сприяє ефективному формуванню та використанню основних засобів. При виборі методики аналізу ефективності необоротних активів важливим є конкретизація завдання аналізу. Адже це дозволяє уникнути недоліків того або іншого методу, підвищити його репрезентативність, вибудувати окрему систему аналізу, застосовуючи за необхідності комплекс показників.

### Висновки до розділу 3

При дослідженні процесу аналізу необоротних активів на ДП Філії «Зборівський райавтодор» було зроблено наступні висновки:

1. Фондовіддача усіх основних засобів зросла на 21,2%, активної частини – на 20,4%. Останні дані пояснюються тим, що активна частина основних засобів зросла більше у порівнянні із загальною величиною основних засобів. У свою чергу через зростання фондovіддачі зменшилась фондомісткість.

2. Рентабельність виробничих основних засобів як в цілому по усій величині основних засобів, так і по конкретній активній частині у звітному періоді зменшилась у порівнянні з попереднім. Це виправдовується трохи вищими темпами нагромадження основних засобів у порівнянні з прибутком.

3. Зменшення амортизаціомісткості продукції у звітному періоді у порівнянні з попереднім потрібно розглядати як високе досягнення підприємства, і виникло це у результаті збільшення фондovіддачі. Досить значні темпи зростання фондovіддачі, фондоозброєності, зменшення рівня амортизаціомісткості продукції говорять про позитивні тенденції використання основних засобів. Але досить значним недоліком в діяльності підприємства слід виокремити зниження рентабельності основних засобів.

На сьогоднішній день популярною стає оцінка ефективності активів через вимір накопиченого потенціалу. Дійсно, поточний стан активів підприємства характеризується накопиченим потенціалом [3]. З іншого боку, сам потенціал визначається динамікою формування активів. Величина потенціалу пов'язується з функціональною структурою підприємства. Слід зазначити, що у існуючих методик, розглянутих вище, є недоліки, один з яких — це обмежена репрезентативність. Тому багатьма авторами пропонується нова методика оцінки ефективності активів з використанням накопиченого потенціалу [4].

## ВИСНОВКИ

1. Серед найважливіших та найбільш актуальних проблем структурної перебудови економіки України, а також одним із нерозроблених питань є механізм амортизації та його місце серед інших фінансових джерел відтворення. Теоретичні основи амортизації як категорії обліку ґрунтуються на трьох фазах: зносі, амортизації та відшкодуванні. В роботі чітко визначена відмінність між поняттями “знос” та “амортизація”. Зроблено висновок, що обидва поняття є нерозривними, як дві сторони одного й того ж процесу: амортизаційні відрахування, відбиваючи величину перенесеної вартості, одночасно показують і ступінь зносу.

2. На основі порівняльного аналізу зарубіжних та вітчизняних методів нарахування амортизації визначено їх переваги та недоліки і обґрунтовано можливість застосування в Україні. Основними факторами вибору методу амортизації слід вважати:

- а) необхідність приведення у відповідність доходів та витрат для цілей складання звітності;
- б) величину витрат на ведення бухгалтерського обліку;
- в) обмеження, що застосовуються до величини амортизаційних відрахувань законодавством.

Підприємствам доцільно надати самостійність при виборі методу здійснення амортизаційних відрахувань з зазначенням цього в обліковій політиці підприємства.

3. З метою удосконалення обліку амортизації основних засобів і нематеріальних активів пропонується здійснення наступних заходів:

- 1) замість обмежень нарахування амортизації сумою 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, встановити величину цих обмежень у відсотках від первісної (або відновлювальної) вартості;
- 2) всі витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів (поточний і капітальний ремонт, реконструкція і модернізація, технічне переоснащення), включати до валових витрат і собівартості продукції. Ці витрати необхідно



обліковувати за місцями виникнення (цехами, підрозділами і за об'єктами);

3) надати підприємствам право самостійного вибору періоду відшкодування первісної вартості при застосуванні прискореної амортизації;

4) удосконалити систему застосування знижувальних коефіцієнтів, що коригують встановлені норми амортизації;

5) встановити відповідну систему пільг оподаткованого прибутку підприємств в частині спрямування коштів на капітальні інвестиції;

6) при встановленні норм амортизації додатково встановлювати коефіцієнти, що враховують умови експлуатації об'єкту та змінність роботи.

Для удосконалення обліку амортизації нематеріальних активів доцільно здійснити наступні нововведення:

— нематеріальні активи, що мають визначений строк служби, списувати шляхом нарахування зносу протягом строку їх фактичної служби аналогічно основним засобам;

— крім лінійного методу, надати можливість підприємствам нараховувати амортизацію будь-яким іншим науково обгрунтованим методом;

— ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок “Амортизація нематеріальних активів” аналогічно рахунку 13 “Знос малоцінних і швидкозношуваних предметів”.

Відсутність єдиних підходів до тлумачення поняття амортизації призвело до теоретичної колізії, а саме до ототожнення категорій зносу та амортизації. Дослідження сутності амортизації та її функцій, з урахуванням історичного аспекту розвитку проблеми, довели, що амортизація – це, перш за все, спосіб поступового перенесення вартості основних засобів на собівартість виробленої продукції. Також амортизація є важливою і невід'ємною складовою процесу кругообороту капіталу. Зокрема, через собівартість амортизаційні відрахування включаються в ціну продукції та повертаються на підприємство в складі виручки, з якої формують амортизаційні кошти цільового призначення для відтворення основних засобів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабенко, Л.В. Амортизація основних засобів в контексті податкового кодексу України / Л.В. Бабенко, А.М. Петросян // Реформування фінансової системи та стимулювання економічного зростання в нестабільності: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 15–16 квітня 2011 р.). – Одеса: ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2011. – Ч.ІІ. – 108 с.
2. Бакай, В.Й. Амортизаційна політика та її вплив на фінансово-економічну діяльність підприємства [Електронний ресурс] / В. Й. Бакай, О. В. Бедін – Облік і фінанси. – Випуск 9 (33). – Ч. 1. – 2012. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/ujrn/Soc\\_Gum/en\\_oif/2012\\_9\\_1/5.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/ujrn/Soc_Gum/en_oif/2012_9_1/5.pdf)
3. Бойко І.Є. Аналіз основних проблем обліку амортизації основних засобів в контексті Податкового кодексу України / І.Є. Бойко, Т.Т. Дуда // Вісник ХНУ. – 2012. – № 5. – С. 227-230
4. Бойчук Є. Консервація основних засобів: механізм, бухгалтерський та податковий облік / Є. Бойчук// Все про бухгалтерський облік. — 2012. — № 51. — С. 6-11.
5. Бондар М.І. Амортизація основних засобів: облік та оподаткування / Бондар М.І., Бабіч В.В. // Вісник ЖДТУ Серія: Економічні науки. – 2011. - № 1 (55).– С.31-34.
6. Борисюк О. Бухгалтерський облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства/ О. Борисюк //Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — 2011. — № 130. — С. 47-50.
7. Борисюк О. Бухгалтерський податковий облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства / О. Борисюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 47-50

8. Бутинець Ф.Ф., Іваненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник – Житомир: ПП „РУТА”, 2011.
9. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник – Житомир: ЖІТІ, 2013.
10. Бутинець Ф.Ф., Чижевські Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік – Житомир: ПП „РУТА”, 2011.
11. Венгерук Н.П. Визнання основних засобів у фінансовому та податковому обліку/ Н. П. Венгерук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2013. — січень. — С. 34.
12. Волошин І. В. Визначення економічної сутності інновацій як об'єкта обліку і аналізу / І. В. Волошин // Економічний аналіз. Випуск 3 (19). – 2008. – С. 261-264.
13. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навчальний посібник – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
14. Галушко О.С. Амортизаційна політика та її вплив на інноваційний розвиток підприємства / О. С. Галушко //Економічний вісник Національного гірничого університету. - 2011. - № 1. - С. 65-76.
15. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства Навчальний посібник — 2-ге видання. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
16. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами – К.: Екаунтінг, 2011.
17. Гончар Л.В. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління / Гончар Л.В., Гарна С.О. // Всеукраїнський науково- виробничий журнал «Інноваційна економіка». Зб. наук. пр. – № 7 – Тернопіль, 2013. – С. 302-305.
18. Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навчальний посібник – К.: А.С.К., 2010.

19. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування / С.М. Гречко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3(21). – Ч. 2. – С. 23–31.
20. Гуренко Т.О. Інвентаризація на підприємстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2013. — травень. — С. 21.
21. Гуренко Т.О. Особливості переоцінки основних засобів/ Т.О. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2012. — липень. — С. 18.
22. Дем'яненко М.Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект). Монографія / М.Я. Дем'яненко, С.М. Євтушенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с
23. Джаферова Л.Р. Відображення результатів переоцінки основних засобів в обліку та фінансової звітності підприємства / Л.Р. Джаферова // Економічний форум // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Fkfor/2012\\_2/75.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkfor/2012_2/75.pdf).
24. 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.
25. Дутчак І.Б. Документальне оформлення та облік надходження основних засобів на підприємство / І.Б. Дутчак // Науковий вісник НЛТУ України. - 2011. - Вип.21.13. - С.188-194.
26. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах // Облік і фінанси АПК. – 2011. - №1. – С.1-5.
27. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навчальний посібник / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85- 134.
28. Задорожний З. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / З. В. Задорожний // Економічний аналіз. – Випуск 6. – 2010. – С. 163-169.
29. Задорожний З. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З. В. Задорожний / Збірник наукових праць

- кафедри економічного аналізу ТНЕУ „Економічний аналіз”. – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10-13.
30. Іванова Н.А. Актуальні питання обліку і аудиту основних засобів / Н. А. Іванова., А. А. Славгородська, Л. В. Білявська // Зб. наук. Праць Подільського ДАТУ затверджено постановами президії ВАК України – 2012. — С. 546-549
31. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 № 69 [зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України [сайт].– Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
32. Іщенко О.А Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ / О.А. Іщенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу :// <http://eztuir.ztu.edu.ua/3702/1/170.pdf>
33. Кафка С.М. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів [Електронний ресурс] / С.М. Кафка, О.С. Степанюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 225–234. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM\\_2014\\_797](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2014_797)
34. Климко Т.Ю. Проблеми обліку необоротних основних засобів / Т.Ю. Климко, В.А. Зуб // Інноваційна економіка. – 2011. – №5. – С.158–60.
35. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних засобів підприємства / О.В. Коваленко, І.В. Громова // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – Вип. 7. – С. 20–27.
36. Козик, В.В. Политанська, О.Л. Вплив амортизаційних відрахувань на інвестиційну ефективність продуктивних інноваційних проектів машино- та приладобудування / В.В. Козик, О.Л. Политанська // Актуал. пробл. економіки. — 2012. — № 7. — С. 112 — 116.

37. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення / І. Криштопа // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 169-176.
38. Кроп О.П. Удосконалення організації обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О.П. Кроп, Г.Г. Кірейцев // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 380–386. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(3\)\\_64.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_64.pdf)
39. Ксьонжик І.В. Облік і структура основних засобів: МСБО та світовий досвід / І.В. Ксьонжик, Є.С. Дяченко // Економічний форум. – 2013. – № 3. – С. 207 – 211.
40. Кущик А.П. Підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві / А.П. Кущик, І.В. Коротя. – Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – №3 (11). – С. 30–36.
41. *Легенчук С.Ф.* Теоретичні передумови систематизації бухгалтерських категорій // Вісник ЖДТУ.– Серія: Економічні науки.– 2012.– №1. – С. 74–86.
42. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів [Електронний ресурс] / М. Лучко // Соціально- економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2. – С. 188–194. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/Sepid\\_2013\\_2\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/Sepid_2013_2_21.pdf)
43. Мельничук І. В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості : [автореф. дис. канд.екон.наук: 08.00.09] / І. В. Мельничук; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2011. – 24 с.
44. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. - К.: ННЦ "ІАЕ", 2012. - 636 с. – С. 483-495.
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.Kiev.ua>

46. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
47. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Ю.В. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 3–4. – С. 181–187.
48. Онишко, С.В. Особливості реформування амортизаційної політики в Україні / С.В. Онишко, Д.М. Серебрянський // Фінанси України. – 2013. – № 4. – С. 13–20.
49. Осіпчук С.Г. Система первинного обліку амортизації як джерела відтворення основних засобів / С. Г. Осіпчук // Житомирський національний агроекологічний університет. – 2011 – с. 2.
50. Павлова Г.Є., Чернецька О.В. Фінансовий облік активів аграрних підприємств: навч. посібник / Г.Є. Павлова, О.В. Чернецька // МОНМС України, Дніпропетр. держ. аграр. ун-т. – Донецьк: Юго-Восток, 2012. – 392 с.
51. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6 (44). – С. 325 – 330.
52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Бухгалтерський облік і аудит – 2009.
53. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://kodeksy.com.ua/podatkovij\\_kodeks\\_ukraini/statja-144.htm](http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja-144.htm).
54. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua/>.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkk.com.ua/>.
57. Помилушко Є. Амортизаційна політика в Україні: проблеми і перспективи / Є. Помилушко // Економічний аналіз. – 2014. – Випуск 8. Частина 1. – С. 157–159.
58. Правова бібліотека України. [Електронний ресурс] : [http://uapravo.net/akty/postanovy-main/akt9pjh8e/page 16.htm](http://uapravo.net/akty/postanovy-main/akt9pjh8e/page%2016.htm)
59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] / Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
60. Про затвердження типових форм первинного обліку від 29.12.95 № 352 [зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0508-98>.
61. Пуйда Г.В. Амортизаційна політика як ключовий елемент управління технічними ресурсами підприємства / Г.В. Пуйда // Бізнес Інформ. – 2014. – №1. – С. 226–231.
62. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник – Тернопіль: Карт-бланш, 2010.
63. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. — Минск: Новое знание, 2009.
64. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник – К.: КНЕУ, 2012.
65. Сафронська І.М. Сутність та завдання обліку основних засобів [Електронний ресурс] / І.М. Сафронська, Г.Є. Беседина, Т.В. Ковальова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(2). – С. 245–251. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau\\_2013\\_2\(2\)\\_32.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2(2)_32.pdf)



66. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: [навчальний посібник]/ за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 384 с.
67. Скоморохова С. Ю. Ніколаєнко С.М. Гейвич Л.В. Сучасна концепція амортизаційної політики підприємства / С.Ю. Скоморохова С.М. Ніколаєнко Л.В. Гейвич // Вісник Херсонського державного університету. - 2014 - №4 – с. 65-67.
68. Смоленюк, П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання/ П. С. Смоленюк // Наука і економіка. – 2012. – № 1 (25). – С.108–116.
69. Сук Л.К. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук ; 2-ге вид., перероб. і доп. – К., 2012. – 647 с.
70. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник – К.: А.С.К., 2009.
71. Тютюнник В. Аналіз використання основних виробничих засобів / В. Тютюнник // Управленческий учет и бюджетирование. – 2011. – № 12. – С. 30 – 35.
72. Фальченко О.О. Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів підприємства / О.О. Фальченко. – Вісник НТУ «ХПІ». – 2012. – №51 (957). – С. 168–171.
73. Хендриксен, Э.С. Теорія бухгалтерського обліку; пер. с англ.; зід ред. проф. Я.В. Соколова / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бред. – М.: Фінанси і статистика, 2010. – 576 с.
74. Хомін П.Я., Амортизація: економічний зміст та методика відображення / П.Я. Хомін, І.М. Пиріг // Фінанси України. – 2012. - № 6. – С. 22-30
75. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність та її аналіз: Навчальний посібник – К.: ЦУЛ, 2011.
76. Цебень Р. Л. // Облікова політика основних засобів у контексті впровадження Податкового кодексу України – 2011. – № 6. – С. 3-10.
77. Цокол С. Амортизація в бухгалтерському обліку//Збірник систематизованого законодавства. – 2013. – № 2.

78. Чабаненко Ж.М. Особливості фінансового обліку основних засобів // Економічний простір. – 2012. - № 57 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekpr/2012\\_57/statti/42.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2012_57/statti/42.pdf).
79. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - №11. - С. 3-7.
80. Шершун І. Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 35. С. 12-15.
81. Шило С.П. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика. Навчально–практичний посібник / [Н.І. Верхоглядова, С.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.]; за ред. Верхоглядової Н.І. – К.: Центр учбової літератури, 2010 – 536 с.
82. Яцунська О.С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку / О.С. Яцунська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 1. – С. 102 – 107.