

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку і фінансів іфім

Білітюк Юрій Борисович

Облік, аналіз і аудит амортизації необоротних активів

Спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит

Магістерська програма облік і аудит у промисловості

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Виконав студент групи ОПзім – 51
Ю.Б. Білітюк

Науковий курівник:
д.е.н., проф. Благун І.С.

Дипломну роботу допущено до захисту:

“ _____ ” _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ Л.М. Алексеєнко

Тернопіль 2013

ЗМІСТ		стор.
ВСТУП		3
РОЗДІЛ 1.	ЕКОНОМІЧНІ ОСНОВИ ТА ОБЛІКОВА СУТНІСТЬ АМОРТИЗАЦІЇ	10
1.1.	Узагальнення теоретичних засад обліку засобів праці та активів, що амортизуються	10
1.2.	Економічні аспекти амортизації	21
1.3.	Критична оцінка облікових концепцій амортизації	30
	Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2.	МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ НАРАХУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ	39
2.1.	Організація обліку необоротних активів та відображення процесу відшкодування капітальних витрат на їх придбання	39
2.2.	Відображення зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в обліку та фінансовій звітності	47
2.3.	Методика аудиту основних засобів в розрізі контролю їх наявності, використання та амортизації	59
	Висновки до розділу 2	72
РОЗДІЛ 3.	ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ АКТИВІВ, ЩО АМО-РТИЗУЮТЬСЯ НА ОСНОВІ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ	74
3.1.	Аналіз структури, стану і ефективності формування майна ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”	74
3.2.	Аналіз ефективності використання основних фондів на ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”	84
3.3.	Оцінка впливу способів амортизації основних фондів на раціоналізацію грошових потоків виробничого підприємства	93
	Висновки до розділу 3	102
ВИСНОВКИ		105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		111
ДОДАТКИ		122

Вступ

Актуальність теми дослідження. Динамічний розвиток наукомістких технологій і виробничих потужностей неможливий без своєчасного оновлення виробництва, його матеріально-технічної бази, основу якої складають амортизаційні активи. Фізичний процес амортизації, що відображає, і моральний знос основних активів, завжди знаходиться у полі зору бухгалтерської науки.

Учені балансознавці, розглядаючи проблеми віддзеркалення в звітності вартості активів під впливом їх амортизації, в разі історичні періоди пропонували різні підходи до методів числення амортизації, критеріям оцінки амортизаційних активів. Все це зумовило появу різних концепцій амортизації, направлених на ухвалення вирішень користувачами звітності. У економічній літературі можна зустріти поняття юридичної і економічної, фінансовій концепції амортизації залежно від спектру проблем управління, що розглядаються автором.

Розвиток технічної бази організацій, використання ними передових технологій, в умовах конкуренції вимагає методичного забезпечення управлінських не тільки по руху активів, що амортизуються, використовуваних як засоби виробництва, але і самої амортизації як умовно-постійної величини виробничих витрат, з одного боку, і як джерело фінансування капітальних вкладень, з іншого. За оцінками спеціалістів для підвищення загального промислового потенціалу України до рівня західних стандартів необхідні інвестиції в об'ємі більш ніж 3 трлн. дол., на що може піти декілька десятків років. Тому особливу увагу спеціалісти-практики приділяють достатньо стабільному джерелу фінансування відтворення основних активів – амортизаційним відрахуванням.

Державне регулювання економіки в умовах кризи направлене не тільки на поліпшення загального інвестиційного клімату в країні, стимулювання наповнення власного капіталу конкурентоздатних підприємств, але і його захист від інфляційного знецінення. В зв'язку з цим важливо оживити і розвинути

інвестиційну (відтворювальну) функцію амортизації – “фонду-джерела” розширеного відтворення капіталу.

У вітчизняній і зарубіжній науці до теперішнього часу ведеться полеміка з питання: створення і цільового використання амортизаційного “фонду” як джерела фінансування; віддзеркалення накопиченої амортизації в активі (або в пасиві) балансу; вибору методів нарахування амортизації; терміну функціонального використання активів, що амортизуються, і його обмежень; і так далі

Не дивлячись на численні точки зору учених, у вітчизняній науці і практиці дотримується тенденція використання амортизаційних відрахувань в організаціях, виходячи з їх економічної суті, на просте і розширене відтворення основних фондів. В рамках визначених напрямів використання амортизаційних відрахувань (на придбання нового обладнання, механізацію і автоматизацію виробничих процесів, модернізацію устаткування, реконструкцію, технічне переозброєння, розширення виробництва і нове будівництво), в системі обліково-аналітичного забезпечення управління активами, що амортизуються, потрібен вибір ефективних методів і інструментів формування інформації. В зв'язку з цим дослідження бухгалтерської концепції амортизації є актуальною і своєчасною задачею.

Огляд літератури з теми дослідження. Велика увага вивченню структури і забезпеченості підприємства обліково-аналітичною інформацією про активи, що амортизуються, і амортизаційні відрахування в своїх працях приділили зарубіжні вчені, такі як Г. Аверкампф [117], Э. Хельферт [105], Э. Хендриксен [101], М. Ван Бреда [101], Ф.Л. Дефлиз [2], Г.Р. Дженик [2], В.М. О'Рейли [2], М.Б. Хирш [2], К. Джеймс Ван Хорн [37], Джон М. Вахович [37], Б. Нидлз [23], Х. Андерсон [23], Д. Колдуэлл [23], Е.Нікбахт [71], А.Гроппеллі [71] та інші.

Дослідженню економічних, обліково-аналітичних, організаційних і інших аспектів пов'язаних з активами, що амортизуються, і їх віддзеркаленням в бухгалтерській звітності, присвячені численні праці вітчизняних учених М.

Чумаченка [111], С. Голова [31], П. Житнього [44], Г. Виноградова [69], Ф. Бутинця [18], В. Пархоменка [79], Р. Хом'яка [103], В. Лемішовського [102], Н. Ткаченко [95], О. Шеремет [112], М. Сльозко [92], М. Пушкар [87], В. Нашкерська [89] та інших. Проведений ними аналіз теоретичних розробок і практики роботи комерційних організацій показав, що потребує поглибленого дослідження бухгалтерська концептуальна модель амортизації і систематизація аналітичних показників для відображення у звітності активів, що амортизуються.

Проте, всеосяжного опису концепції амортизації за технологією відображення її процесу в бухгалтерському обліку і звітності та систематичного вирішення вузьких місць щодо єдності підходів в порядку фінансового, управлінського і податкового обліку та оцінки у вітчизняній науці і практиці, не вироблено. Адже, аналіз наукових джерел, опублікованих ученими і фахівцями, що досліджують проблему амортизації, виявив відсутність єдиної точки зору на багато аспектів цієї проблеми: до теперішнього часу немає єдиного підходу навіть до визначення понять “амортизація”, “амортизаційні відрахування”, “активи, що амортизуються”, “концепція амортизації”.

Актуальність окресленої наукової проблеми та її недостатнє теоретичне обґрунтування та прикладне використання зумовили вибір теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є теоретичне дослідження комплексу проблем обліку та аудиту необоротних активів, що амортизуються, процесу амортизації, обґрунтування методичних рішень і практичних рекомендацій по розробці бухгалтерської концептуальної моделі вибору оптимальної амортизаційної політики.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені наступні задачі:

- ✓ обґрунтувати теоретичні підходи до означення поняття засобів праці з метою виокремлення та облікової класифікації активів, що амортизуються;
- ✓ розкрити економічну і бухгалтерську суть категорії амортизація з

урахуванням різноаспектного бачення функції амортизації основних засобів та інших необоротних активів;

- ✓ провести критичну оцінку сучасних облікових концепцій амортизації, задля виокремлення та ідентифікації змісту сучасної амортизаційної політики на мікро- та макрорівнях.

- ✓ дослідити особливості організації обліку необоротних активів на різних етапах руху з метою визначенні порядку відшкодування капітальних витрат та його облікової інтерпретації;

- ✓ узагальнити методичні підходи до відображення інформації про суму накопиченого зносу необоротних активів в обліку та фінансовій звітності;

- ✓ обґрунтувати значення аудиту основних засобів в системі контролю процесів відшкодування капітальних витрат та стандартизувати організаційно-методичні підходи до аудиту засобів праці виробничого підприємства:

- ✓ провести діагностичний аналіз структури, стану і ефективності формування майна ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” для з’ясування динаміки зміни основних показників забезпеченості підприємства основними коштами.

- ✓ дати аналітичну оцінку ефективності використання основних фондів на ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” для встановлення можливих резервів її підвищення.

- ✓ визначити вплив обраного методу амортизації необоротних активів на раціоналізацію грошових потоків виробничого підприємства

Об’єктом дослідження є система обліку, що відображає у фінансовій звітності процеси відшкодування капітальних витрат та зміни вартості амортизованих активів на прикладі підприємства ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних і методичних питань обліку і аудиту процесу амортизації та аналіз активів, що амортизуються.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою магіс-

терської роботи є наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів, в яких розглядаються питання обліку і віддзеркалення у звітності господарських фактів накопиченні і використання зносу по активах, що амортизуються. У процесі дослідження використані міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФО), американські стандарти обліку (GAAP), законодавство України і нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку.

В процесі дослідження застосовувалися наступні загальнонаукові методи: аналіз і синтез, моделювання, конкретизація і абстрагування, класифікація, групування, системний і комплексний підходи до отримання доказів, а також абстрактно-логічні методи дослідження.

Інформаційною базою підготовки даного дослідження стали матеріали науково-дослідних робіт, виконані на кафедрі обліку і фінансів Івано-Франківського інституту менеджменту Тернопільського національного економічного університету, національні стандарти бухгалтерського обліку, праці вітчизняних та іноземних вчених у періодичних фахових видання з обліку, аудиту і аналізу, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, План рахунків і Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, національне нормативно-правове законодавство, безпосереднє спілкування з практикуючими бухгалтерами на базі практики.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає в розробці практично значимих рекомендацій щодо вдосконалення організації і методики обліку, аналізу і аудиту амортизації необоротних активів виробничого підприємства з метою підвищення показників ефективності їх господарювання. До найбільш істотних наукових результатів, отриманих в процесі дослідження можна віднести:

одержали подальший розвиток:

✓ теоретична систематизація активів, що амортизуються, яку на основі аналітичної інформації та за допомогою системного підходу, виокремлено

із поняття засоби праці з метою виділення чинників впливу на ефективне використання накопичених коштів відшкодування капітальних витрат виробничого підприємства;

✓ методичний підхід до організації обліку і аудиту процесу відшкодування капітальних витрат на формування основного капіталу виробничого підприємства з визначенням логічної структури процесу вибору способів амортизації, встановлення тривалості експлуатації об'єктів та визначення їх ліквідаційної вартості;

удосконалено:

✓ аналітичну модель управління процесом формування ресурсного забезпечення капітальних вкладень на оновлення активного складу основних засобів та активів, що амортизуються яка, на відміну від існуючих, ґрунтується на результатах постійного аналізу наявності, структури та ефективності використання коштів накопиченого зносу та здатна забезпечувати тактичне планування розвитку виробничого підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягають в тому, що висновки і пропозиції, отримані в процесі вирішення завдань поставлених у дослідженні, можуть бути використані в практиці управління активами, що амортизуються, і в процесі реалізації амортизаційної політики підприємства. Практичні розробки, магістерської роботи можуть стати методичною основою організації аналітичного обліку амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, на основі яких формується управлінська інформація. Запропонований логічний механізм управління амортизаційною політикою випробуваний на ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”, отже, є реальна, і може бути застосована на інших підприємствах. Практичне значення отриманих результатів засвідчує довідка про впровадження окремих із них в діяльність ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” (довідка № від 15.05.2013 р.).

Також, результати магістерської роботи можуть бути використані в навчальному процесі кафедри обліку і фінансів іфім Тернопільського націона-

льного економічного університету та інших ВНЗ України, в розробленні методичного забезпечення при викладанні навчальних дисциплін “Фінансовий облік”, “Організація бухгалтерського обліку”, у роботі бухгалтерів, фінансистів, економістів, аудиторів, працівників контрольно-ревізійних служб та інших спеціалістів підприємств та організацій різних галузей промисловості.

Структура і обсяг дослідження. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, чотирьох додатків та списку використаних джерел із 118 найменувань на одинадцяти сторінках. Робота викладена на 121 сторінках друкованого тексту, містить 14 рисунків і 27 таблиць.

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНІ ОСНОВИ ТА ОБЛІКОВА СУТНІСТЬ АМО- РТИЗАЦІЇ

1.1. Узагальнення теоретичних засад обліку засобів праці та активів, що амортизуються

Наявність засобів праці – є основою організації підприємницької діяльності та потребує значних капітальних затрат на їх формування. А значить, господарська діяльність підприємства пов'язана з багаторазовим та тривалим використанням засоби праці, в процесі виробництва та реалізації продукції послуг чи робіт. Усі об'єкти, які належать до засобів праці зберігають первинний зовнішній вигляд, упродовж довгострокового періоду але не позбавлені послідовного зносу в результаті чого, переносять свою вартість на вартість за увесь час їх експлуатації згідно за встановлених підприємством нормами.

Засоби праці охоплюють предмет (або комплекс предметів), який використовується робітником як провідник його дій на цей предмети праці. Засоби праці, за особистісною природою є двох основних видів [71, с. 26]:

- ✓ знаряддя праці,
- ✓ предмети, що забезпечують умови праці.

Об'єктом обліку засобів праці є матеріальний засіб, за допомогою якого здійснюється виробнича, комерційна або індивідуальна діяльність а одиницею обліку засобів праці є назва та об'єкти, визначені технічними документами та конструктивними особливостями [14, с. 32].

Економіко-правова та фінансова систематизація засобів праці визначає основні засади організації їх обліку (рис. 1.1).

Згідно представленої схеми усі засоби праці поділимо на: оборотні та необоротні враховуючи наступні критерії [14, с. 33]:

- ✓ цінове обмеження (історична (фактична) собівартості придбання), яке установлене підприємством в наказі про облікову політику;
- ✓ терміни використання щодо операційного циклу.

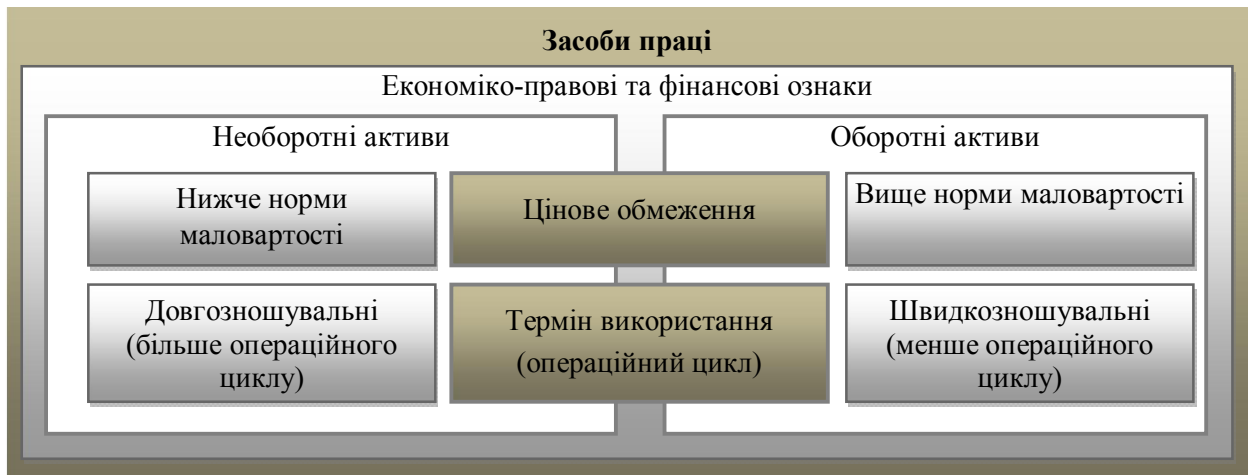


Рис. 1.1. Економіко-правова та фінансова систематизація засобів праці в процесі організації їх обліку

До оборотних засобів належать маловартісні та дорогі засоби праці. Необоротні засоби включають швидкозношувані та довгозношувані активи. Як, наслідок усі засоби праці групуємо в чотири групи [50, с. 47]:

- 1) маловартісні швидкозношувані (оборотні);
- 2) маловартісні довгозношувані (необоротні);
- 3) дорогі швидкозношувані (оборотні);
- 4) дорогі довгозношувані (необоротні).

З літературних джерел та за уставленою традицією дорогі довгозношувані активи визначають, як “основні засоби”. Проте, як з економічної так і технічної точки зору це є невірно. Адже, основні засоби зношуються залежно від економічних потреб у відшкодування їх вартості та технологічних умов експлуатації. Тобто, у одного підприємства вони будуть довгозношувані, а у іншого – швидкозношувані.

Представлена класифікація характеризує [71, с. 48]:

- ✓ групування у розрізі статей балансу на оборотні та необоротні засоби праці;
- ✓ метод облікової реєстрації процесу придбання, як капітальні інвестиції або поточні витрати (рис. 1.2);
- ✓ спосіб відшкодування витрат на придбання об’єктів шляхом нарахування амортизації.



Рис. 1.2. Групування засобів праці для організації фінансового обліку

Різні нормативно-законодавчі акти (законами, положеннями (стандартами), планом рахунків, тощо) також здійснюють групування засобів праці за окремими економіко-правовими та фінансовими групами з огляду на специфіку діяльності окремого підприємства (рис. 1.3).

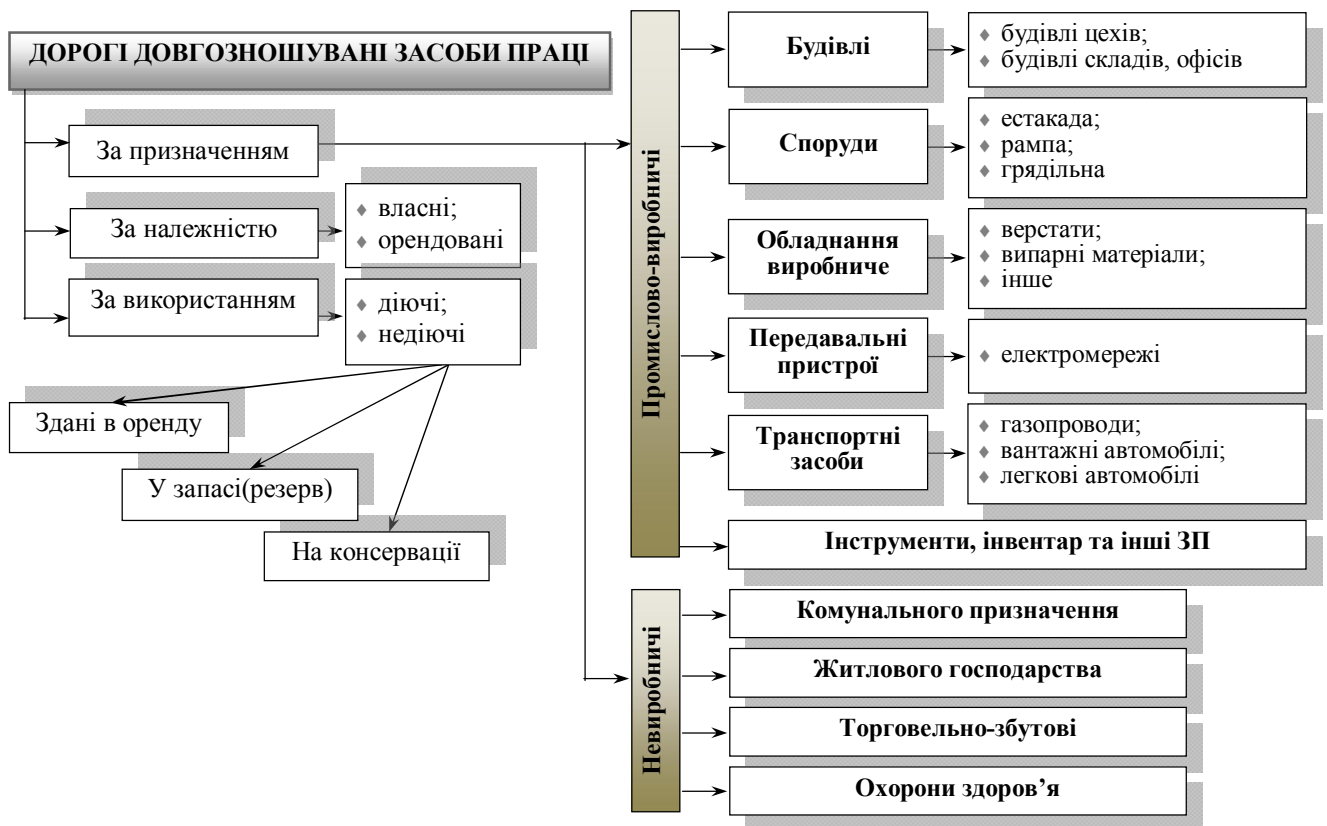


Рис. 1.3. Різноаспектна систематизація засобів праці

Отже, основні фонди – це засоби праці, що довгостроково функціонують в операційній сфері підприємства, не змінюючи споживчої форми та натурально-речового складу і переносять свою вартість упродовж усього часу корисного використання на вартість кінцевого продукту діяльності у заздалегідь визначеному порядку [56, с. 92].

Визначення цієї категорії не зустрічається в національному бухгалтерському законодавстві. Зокрема, ПСБО 7 характеризує “основні засоби” як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [48].

Відповідно до підпункту 1.14.138 Податкового кодексу України основні засоби - це матеріальні активи, що призначаються для використання у господарській діяльності платника податку, і вартість яких перевищує 2500 гривень та поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [80].

У той же час норматив у 2500 гривень застосовується починаючи з 2012 року, а до цього часу для віднесення активів до основних засобів діяв поріг у розмірі 1000 гривень (п. 14 підрозд. 4 розд. XX ПК). Матеріальні активи, вартість яких менша ніж встановлений норматив, обліковуються в податковому обліку як запаси. Класифікаційні ознаки основних засобів та основних фондів наведено в таблиці 1.1.

Натурально-речова суть та економічна площина основних фондів є суттєвими критеріальними ознаками у визначенні їх ролі у процесі функціонування, розвитку та відтворювання, товарного виробництва. Сукупність виробничих фондів складає найбільшу питому вагу матеріально-технічних ресур-

сів національної економіки. Вони визначають засади інвестиційної політики підприємств у виробничій сфері на різних етапах функціонування.

Таблиця 1.1

Ознаки класифікації основних засобів та основних фондів [80, 48]

№ з/п	Класифікаційні угруповання	Бухгалтерський облік	Податковий облік
А	Б	В	Г
1	Класифікація за ознакою належності		
1.1	власні	Власні і придбані у фінансовий лізинг обліковують на балансі, орендовані – поза балансом (ПСБО – 7, 14)	Операції з власними основними фондами відображають згідно ст. 145, ст. 146 ПКУ; Отримані у фінансовий лізинг, чи у операційну оренду, - згідно з пп. ст. 146 ПКУ
1.2	фінансовий лізинг		
1.3	операційна оренда		
2	Класифікація за ознакою напрямку використання		
2.1	призначені для використання у господарській діяльності, у тому числі передані в оренду	У сучасному обліку основні засоби не поділяють на виробничі і невиробничі, але важливо поділяти їх за напрямками діяльності (основна виробнича, адміністративна, збутова тощо) для класифікації амортизаційних нарахувань	Облік невиробничих основних фондів здійснюють за особливими правилами, встановленими пп. 8.1.4 ст. 146 ПКУ
2.2	невиробничі		
3	Класифікація за ознакою джерел фінансування		
3.1	Придбані за власні кошти	Має значення тільки для управлінського обліку	Основні засоби за цією ознакою не розділяють
3.2	Придбані за кредитні кошти або кошти цільового фінансування		
3.3	Придбані в обмін на корпоративні права		
4	Класифікація за ознакою використання в конкретний період часу		
4.1	Діючі	Облік основних засобів здійснюється на основі загальних правил (з урахуванням інших ознак)	Облік основних засоби здійснюється на основі загальних правил (з урахуванням інших ознак)
4.2	законсервовані	Призупиняється нарахування амортизації на увесь період консервації	Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку ст. 144. ПКУ
5	Класифікація за ознакою переоцінки		
5.1	Переоцінені	Переоцінка і вибуття раніше переоцінених основних засобів в обліку відображають по іншому ніж ці самі операції з об'єктами, які не зазнавали переоцінки	Основні засоби за цією ознакою не розділяють
5.2	Не переоцінені		

Відповідно до ПСБО 7, до основних засобів відносяться земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби, капітальні затрати на

поліпшення земель, інструменти, прилади, інвентар, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, та інші основні засоби [48]. Умовами визнання матеріального об'єкта у складі основних засобів є: використовуватись об'єкта для забезпечені різних видів діяльності підприємства упродовж не менше, як триста шістдесят п'яти днів.

Цільове призначення основних засобів та виконувани ним функції – є чи не основними, класифікаційними ознаками цього виду активів. Проте, в бухгалтерському обліку класифікація основні засоби класифікують, також, за ступенем використання у виробничо-господарському процесі, за галузям економіки, за функціональним призначенням та за правом володіння і використання. Усі основні засоби залежно від участі у певних видах діяльності поділяються на основні засоби виробничого і невиробничого призначення. До виробничих основних засобів належать засоби праці, які приймають участь у виробництві продукції, виконанні робіт та послуг. Отже, основні виробничі засоби прямо пов'язані із формуванням доходу від операційної діяльності.

Іншими словами: основні виробничі засоби є частиною основного капіталу підприємства, розміщеного у виробництво (виконання робіт чи надання послуг), на довгострокову перспективу та у натурально-речову форму, яка залишається незмінною впродовж усього терміну функціонування капіталу. Капітальні витрати понесені на формування основних виробничих фондів у результаті трансферту на фінансовий результат діяльності підприємства поступово та фрагментарно продукують джерело коштів на оновлення та відтворення основного капіталу підприємства. За Податкового кодексу України “невиробничі фонди” можемо розглядати, як іммобілізовані кошти, що знаходяться поза межами господарської діяльності платника податку.

За результатами критичного аналізу існуючих нормативно-правових та законодавчих актів, а також, систематизації та узагальнення наукової літератури пропонуємо класифікацію основних засобів, яка максимально структурує склад об'єкта дослідження та забезпечує достатній рівень деталізації ін-

формації для науково-прикладних змагань у сфері пізнання процесів ефективного управління активами (рис. 1.4).

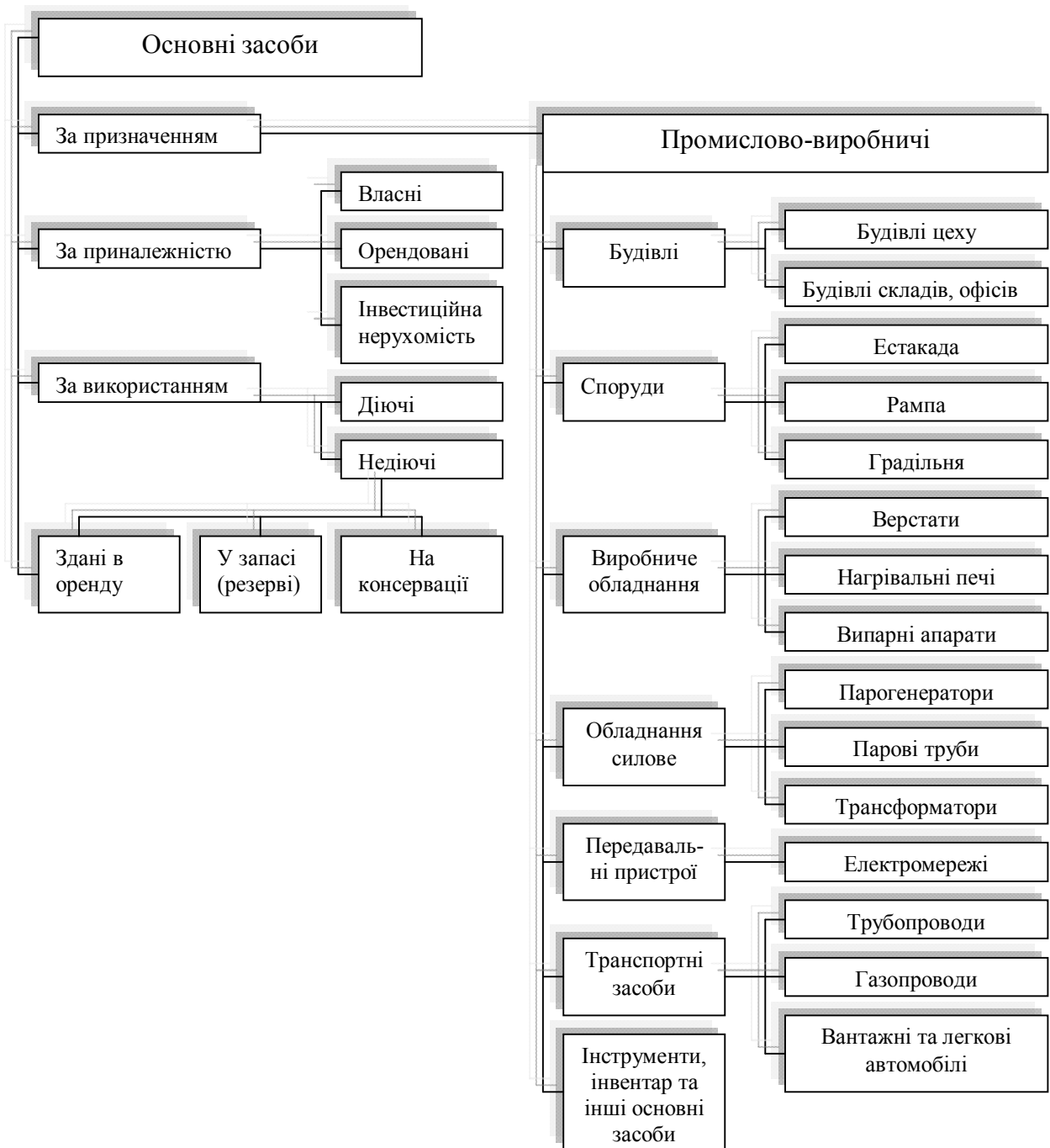


Рис. 1.4. Класифікація основних засобів за функціональним призначенням, використанням та належністю [35, с. 63]

Оцінка основних засобів здійснюється залежно від етапу їх руху та потреб користувачів у певній інформації. Розрізняють економічну, бухгалтерську, експертну, фахову та інші види оцінок [35 с. 63]. Для вирішення поста-

влених завдань дослідження розглянемо виключно бухгалтерську оцінку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів – первісну та справедливу і їх похідні – залишкову, вартість, що амортизується, ліквідаційну та переоцінену.

В бухгалтерському обліку основні засоби та інші необоротні матеріальні активи відображають за фактичною (сторичною) собівартістю (вартістю придбання), тобто первісною вартістю [9, с. 104].

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [19, с. 123].

До первісної вартості включають витрати на створення (будівництво, придбання) основних засобів і вигляді прямих витрат на оплату пусконаладжувальних, пов'язаних з виплатами соціальних внесків та матеріальні витрати на такі операції. Ці та інші подібні витрати формують первісну вартість об'єкта, і не у витрати періоду за видами діяльності. Логічно, що і транспортні витрати пов'язані з процесом освоєння капітальних додають у вартості за якою об'єкт зараховуємо у склад активів.

Первісна вартість складається в момент надходження об'єкта в експлуатацію на даному підприємстві. По первісній вартості об'єкт обліковується на протязі всього періоду перебування на підприємстві.

Залежно від способу та сегментарних осередків надходження основних засобів на підприємство, первісною вартістю буде [53, с. 75]:

- ✓ узгоджена справедлива вартість внесених засновниками до статутного капіталу необоротних активів;
- ✓ справедлива вартість безоплатно отриманих об'єктів основних засобів визначена експертним шляхом або за даними супровідних документів;
- ✓ фактична виробнича собівартість основних засобів (будівель, споруд та інших активів) встановлених господарським шляхом, у тому числі проектні витрати;

✓ кошторисна вартість узгоджена проектною документацією підрядника при будівництві підрядним способом, та інші подібні витрати.

По рахунках обліку об'єкт відображається за первісною вартістю. При чому, зміна первісної вартості передбачає виникнення певних явищ господарського (добудови, дообладнання, реконструкції (з відображенням витрат по капітальним вкладенням), чи їх індексації і переоцінки.

Для цілей бухгалтерського обліку, ПСБО 7 "Основні засоби" навидить вичерпний перелік витрат на формування первісної вартості [48].

Залишкова вартість об'єктів основних засобів не відображається на жодному рахунку обліку необоротних матеріальних активів, а визначається розрахунковим способом, як різниця між первісною вартістю та величиною накопиченого зносу. Причому, для визначення підсумку за розділом до якого належать основні засоби враховується виключно залишкова (балансова) вартість.

За Податковим кодексом України – здійснення капітальних витрат на придбання основних засобів збільшує балансову вартість відповідної групи ціну їх придбання і звичайно, з урахуванням транспортних, а також інших подібних витрат, без урахування сплаченого ПДВ, якщо платник зареєстрований, як платником податку на додану вартість. Для визначення реальної вартості об'єкту основних засобів на кожний конкретний період обчислюють залишкову вартість як різницю між їх первісною вартістю і сумою нарахованого за період експлуатації зносу [80].

У ПК використовуються два поняття – "ремонт" і "поліпшення". Але оскільки ніяких облікових відмінностей між ними немає, то надалі для зручності об'єднаємо обидва поняття в одне – ремонт [80].

Витрати на ремонт можуть бути віднесені або до складу витрат, або на збільшення балансової вартості об'єкта, що ремонтується. Щоб виділити ту частину, яка включається до складу витрат, необхідно визначити річну суму ремонтного ліміту. Нагадаємо, що так зазвичай називають граничну для

включення до складу витрат величину, яка відповідає 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року .

Витрати на ремонт об'єктів основних засобів (у т. ч. орендованих) ураховуються в такому порядку [80]:

- ✓ сума, що не перевищує ремонтного ліміту, – включається до складу витрат того звітного періоду, у якому було здійснено ремонт (п. 146.12 ПК);
- ✓ сума перевищення над ремонтним лімітом – відноситься на збільшення вартості об'єкта ОЗ, що ремонтується (п. 146.11 ПК), а якщо ремонтується орендований об'єкт – створює окремий об'єкт (п. 146.19 ПК). Такі витрати підлягають амортизації (п. 144.1 ПК).

Оскільки за правилами ПК облік витрат ведеться в розрізі окремих видів, то ремонтні витрати також мають розподілятися за видами.

Завважимо, що витрати на ремонт прямо названі в числі загальновиробничих витрат (абзац "г" пп. 138.10.1 ПК), адміністративних витрат (абзац "г" пп. 138.10.2) і витрат на збут (абзац "д" пп. 138.10.3 ПК). У складі собівартості їх немає, але тому є логічне пояснення. Затрати в межах ремонтного ліміту включаються до витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені (було складено Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2, затвердженої наказом Мінфіну від 29.12.95 р. № 352). Що стосується витрат, які включаються до собівартості, то їх не можна пов'язати з періодом, коли були здійснені затрати на ремонт. Адже всі витрати, що включаються до собівартості, пов'язані з іншим періодом – періодом визнання доходу від реалізації товарів" (робіт, послуг). Таким чином, можуть мати місце такі випадки на підприємствах, коли на початок року вартість об'єктів основних засобів не збільшується на витрати по їх поліпшенню. В кінці ж року витрати по поліпшенню аналогічних основних засобів можуть збільшувати їх первісну вартість, так як протягом року десятивідсотковий ліміт витрат на їх поліпшення вже вичерпано [80].

Протягом функціонування основних засобів слід порівнювати оцінки різних конструкцій з її початковим рівнем. Це пояснюється тим, що інфля-

ційні процеси зумовили невідповідність розмірів амортизаційних відрахувань на відновлення окремих видів основних засобів, введених в дію в різні періоди. Крім того це може вплинути на формування показників витрат та рентабельності. Тому використовують оцінку основних засобів за відновленою вартістю, під якою розуміють їх вартість за діючими цінами.

Термін “відновна вартість” пов’язано з визначенням справедливої вартості [71, с. 56].

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [9, с.106].

Визначення справедливої вартості основних засобів здійснюється на основі ринкової вартості. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна вартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки. Найчастіше операції з основними засобами, що передбачають визначення справедливої вартості, здійснюються з основними засобами, які вже використовувались в господарській діяльності підприємства і вже нарахована певна сума зносу.

ПСБО 7 дозволяє здійснювати переоцінку об’єкту основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу [48]. При чому, як умову, за якої можуть проводити переоцінку, визначено суттєву відмінність залишкової вартості від справедливої вартості об’єкта основних засобів на дату балансу (в старій редакції ПСБО 7 існував 10-відсотковий бар’єр). Листом МФУ від 29.07.2003р. № 04230-108 встановлено поріг суттєвості з метою переоцінки або зменшення корисності об’єктів обліку у розмірі 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об’єктів обліку від їх справедливої вартості [48].

Первісна вартість та сума зносу – стають переоціненою первісною вартістю і сумою зносу [102, с.59].

Вартість основних засобів, яка підлягає амортизації, розраховується як

різниця між собівартістю об'єкта (або іншою сумою, що заміщає його собівартість у балансі) та його ліквідаційною вартістю, сумою, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації об'єкта по закінченню строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат, пов'язаних з реалізацією або ліквідацією

1.2. Економічні аспекти амортизації

Перехід економічної системи до принципово нових взаємин, які ґрунтуються на принципах ринку та конкурентного середовища вимагає збільшення ефективності використання основних засобів та інших недобротних матеріальних активів. Конкурентоспроможність та фінансова продуктивність підприємства прямо залежить від рівня цієї ефективності, підвищення ефективності використання якої залежить від правильної організації процесу відшкодування капітальних витрат.

Основні виробничі фонди безперервно перебувають у процесі оновлення. Цей процес прийнято називати простим або розширеним відтворенням.

Простому відтворенні основних фондів та інших матеріальних активів характерно рівнозначний обсяг заміщення, (заміна непридатних до подальшого використання частин активу або усього активу на подібний із постійним збереженням одного рівня виробничої потужності [14, с.62].

Кількісне та якісне збільшення обсягів необоротних матеріальних активів чи придбання нових основних фондів визначає сутність розширеного відтворення, яке продукує ріст продуктивності активів.

Є три основні ознаки процесу відтворення необоротних матеріальних активів підприємства [50, с.97]:

- ✓ систематичне перенесення вартості основних виробничих фондів на вартість продукції;
- ✓ систематичне накопичення грошових коштів від частин вартості перенесених на вартість готової продукції з використанням певного способу (методу) амортизації;

✓ тривалість часу оновлення основних виробних фондів в натуральній формі дає можливість тимчасового нецільового використання накопичених коштів від амортизації необоротних матеріальних активів.

Для господарської діяльності будь-якого підприємства є характерним три стадії кругообігу основних виробничих фондів [71, с.65].

Результативне використання необоротних матеріальних активів та накопичення зносу проходить на першій стадії. Основні виробничі фонди під дією умов та інтенсивності експлуатації втрачають фізичну придатність та моральну актуальність. А це є основою процесу амортизації капітальних витрат які у процесі, чи паралельно з процесом, виробництва переносять свою споживчу вартість на вартість готової продукції.

Перетворення частини основних виробничих фондів у платіжні засоби через застосування механізму амортизаційних відрахувань на формування і накопичення зносу здійснюється на другій стадії.

Третій стадії притаманно оновлення споживної вартості частини основних виробничих фондів за підсумками виробничо-господарської діяльності. Зношені основних виробничих засоби чи інші необоротні матеріальні активи замінюються новими. І левову частку джерел коштів на оновлення основних засобів має покривати сума накопиченого зносу на повне відновлення активів.

Є дві форми простого відтворення основних виробничих фондів:

- ✓ повна заміна фізично чи морально застарілих необоротних активів;
- ✓ модернізація, реконструкція чи капітальний ремонт діючих основних фондів [14, с.67].

При простому відтворенні у кожному операційному циклі створюються ресурси на формування необоротних активів, у обсягах практично достатніх для відновлення попереднього технічного і якісного складу основних виробничих фондів. Тобто суми накопиченого зносу номінально є джерелом фінансування необоротних активів, що втратили придатність до подальшого використання. Розширеного відтворення має забезпечити кількісний або які-

сний приріст основних фондів у кожному наступному операційному циклі. Для фінансування розширеного відтворення необхідно залучити частину створеного капіталу направлено на рефінансування підприємства.

Оновлення основних виробничих засобів та необоротних матеріальних активів сприяє зміцненню конкурентної позиції товаровиробників та є необхідним чинником економічного зростання суб'єкта господарювання. Саме прагнення до економічного зростання та зміцнення конкурентних позицій підштовхує виробників до використання прискорених методів відшкодування витрат вкладених у основні виробничі фонди та акумуляції ресурсів для здійснення агресивної інвестиційної політики та впровадження нових технологій.

Амортизація – слово має декілька варіантів перекладу (латин. *amortisatio* – погашення, від *mors (mortis)* – смерть але, *a mort* – заперечення смерті). Історики обліку знаходять витoki її у флорентійських фірмах XVI століття. Перша задокументована згадка про амортизацію основних засобів датована ще 1588 роком [18, с. 148]. Проте до середини XIX століття це питання досліджувалось з приватної ініціативи. Визнання амортизації, як явища господарського процесу, яке потребує бухгалтерського оформлення та облікового трактування, відбулось у середині XIX століття [18, с. 148]. Масове будівництво залізних доріг потребувало значного вкладення капіталів (часто колективних). Витрати, пов'язані з будівництвом, відображались у момент їх виникнення. Через це, величезні витрати на початковому етапі будівництва не сприяли пошуку додаткових інвесторів. З іншого боку в період експлуатації виникали великі прибутки з яких акціонери вимагали величезних дивідендів. Виникла необхідність резервувати частину виручки, створюючи при цьому певний фонд оновлення (реновації). Передбачалося, що коли рухомий склад, шлях, будівлі, споруди і тому подібне будуть зношені, у управління залізниці будуть засоби для відновлення ліквідованих активів [18, с. 150].

Звідси і усвідомлення амортизації як фонду накопичення. І ділили такий фонд на покупку або створення нових об'єктів (реновація) та для накопичення коштів забезпечення капітального ремонту.

Прихильником такого трактування букв глава петербурзької школи бухгалтерського обліку – Е.Е. Сиверс (1852-1917), який розвинув і обґрунтував цю теорію [75, с. 218].

На теренах колишнього Радянського Союзу спір між московськими і петербурзькими науковими школами про сутність амортизації досяг свого піку. Е.Е. Сиверс стверджував, що амортизація – це фонд. Балансознавець Р.Я. Вейцман (1870-1936) розвивав інше означення амортизації. З його праць амортизація – це перенесення раніше створеної вартості на вартість новостворювану (майже за К. Маркса (1818-1883)) і ніяк не частина прибутку, яка не оподатковується і з якої не виплачуються дивіденди. Капітальні витрати на основні засоби (цей термін з'явиться значно пізніше), суб'єкт господарювання не повинен відносити на витрати того моменту, коли вони виникли, бо такими вони ставатимуть у міру експлуатації об'єкту. За цією логікою, якщо підприємство придбало актив, термін експлуатації якого 5 років, то у момент придбання та виплати усієї вартості немає витрат ресурсів, відбувається тільки зміна структури активу балансу: зменшення платіжних засобів але збільшення основних фондів [74, с. 121].

Таким чином, витрати виникають протягом всього експлуатаційного періоду кожного об'єкту і, отже, амортизація – це не частина прибутку, а частина собівартості виробу, яка поволі включається в готову продукцію. В цьому випадку говорити про амортизацію як про джерело фінансування не доводиться, бо вона тепер, почала розумітися як списання раніше понесених витрат майбутніх періодів. А отже вважати їх джерелом фінансування від тепер стає некоректно [18, с. 159].

Тільки коли в 1885 році в Росії ввели промисловий податок (податок на прибуток), всі почали рахувати амортизацію: ідея була простою – понизити прибуток оподаткування. На законодавчому рівні амортизацію усвідомлювалось, як податкову знижку: всі предмети із заліза обкладалися по ставці 10 % у рік, а останні, виходячи з 5 %, тобто від первинної вартості об'єкту віднімався 1/10 або 1/20, і на ці суми зменшувався прибуток оподаткування. Потім,

вже за радянських часів, бухгалтери, вірніше, ті, хто ними командував, почали створювати безліч норм, вважаючи, що навіть кожна деталь агрегату зношується в різні терміни, і тому норми повинні бути різні [18, с. 162].

А.П. Рудановський (1863-1934) спробував об'єднати обидві теорії, синтезувавши погляди Е.Е. Сиверса і Р.Я. Вейцмана. Він запропонував щорічні витрати накопичувати для відтворення активів по закінченню їх терміну експлуатації [75, с. 226].

Проте тут слід зауважити вплив науково-технічного прогресу, а отже по закінченню терміну експлуатації основних фондів таких активів вже і не буде, а якщо і будуть, то ціна у них виявиться іншою, і що найголовніше: гроші будуть зовсім іншими.

З кінця 30-х років ХХ століття до початку 90-х років, тепер уже минулого століття, ця теорія у нас була прийнята офіційно. Більш того, не без деякої підстави радянська практика допускала переамортизацію і надзнос основних засобів. Наприклад, якщо термін експлуатації об'єкту складав 10 років, а насправді він експлуатувався 12 років, то протягом двох понадлімітних років, бухгалтерія продовжувала нараховувати амортизацію і знос. Це мотивувалося наступними обставинами [75, с. 230]:

- ✓ амортизація, в частині реновації, повністю вилучалася до бюджету і, по суті, вона виступала у вигляді податку на підприємство. Тоді як амортизація на капітальний ремонт залишалася у розпорядженні підприємства.;

- ✓ витратний метод ціноутворення, у разі відмови від нарахування амортизації, приводив би до незіставності собівартості готової продукції. У нашому прикладі перші десять років собівартість була б більшою, а в останні два роки, раптом, вона виявилася б пониженою. Це вважалося нелогічним.

Головний висновок, який можна зробити, зводиться до того, що амортизація – це чисто фінансова процедура, яка має дуже віддалене відношення до реальної втрати вартості основним засобом. Усвідомлюючи це, укладачі облікової політики повинні вибирати ті норми і ті методи нарахування амортизації, які вони вважають доцільними для найбільш сприятливого, із їхньої

точки зору, числення фінансового результату. Природно, що в цих умовах найправильнішим слід визнати амортизацію по єдиній нормі всього масиву основних засобів, бо безглуздо розбивати цей масив по окремих об'єктах, а іноді вузлам і деталям. Амортизацію не слід прив'язувати до зносу. Це різні категорії.

Розрізняють два види зносу основних фондів – фізичний і моральний. Фізичний знос – це поступова втрата основними засобами споживної вартості в процесі експлуатації, тобто суто матеріальний знос їх окремих елементів. Фізичний знос залежить від багатьох факторів, зокрема: особливостей технологічного процесу; якості обслуговування основних засобів; кваліфікації робітників та їхнього ставлення до основних засобів у процесі використання, інтенсивності та умов їх використання. Розрізняють повний і частковий знос основних засобів [3, с.152].

Повний знос передбачає повну заміну зношених основних засобів шляхом нового капітального будівництва або придбання нових основних засобів.

Частковий знос компенсується здійсненням капітального ремонту основних засобів.

Моральний знос – це знос основних засобів внаслідок створення нових, більш прогресивних і економічно ефективних машин та устаткування. Поява досконаліших видів устаткування з підвищеною продуктивністю робить економічно доцільною заміну діючих основних фондів іще до їх фізичного зносу [3, с. 153].

Несвоечасна заміна морально застарілих основних виробничих фондів призводить до того, що собівартість підвищується, а якість знижується порівняно з продукцією, виготовленою на досконаліших машинах та устаткуванні.

Моральний знос зменшує вартість основних виробничих фондів через скорочення суспільно необхідних витрат на їх відтворення. Сума нарахованого зносу характеризує стан основних виробничих фондів. Вирахуванням з

первісної вартості основних виробничих фондів суми зносу визначають залишкову вартість основних виробничих фондів.

Необхідною умовою відновлення засобів праці у натуральному вигляді є їх відшкодування у вартісній формі, яке здійснюється через амортизацію.

Відповідно до ПБО №7 амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [48].

Відповідно до підпункту 4.1.3 ПК, амортизація - це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

На підставі пункту 144.1 ПК амортизації, зокрема, підлягають [80]:

- ✓ витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

- ✓ витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) основних засобів та нематеріальних активів;

- ✓ витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітнього року;

- ✓ витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- ✓ капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до по-

ложень підпункту 137.2.1 пункту 137.2 статті 137 цього Кодексу;

- ✓ сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до статті 146 цього Кодексу;
- ✓ вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;
- ✓ вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України;
- ✓ вартість безоплатно отриманих для експлуатації підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств;
- ✓ вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих в концесію відповідно до Закону України “Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності”.

У свою чергу, відповідно до пункту 144. ПК є два види активів, які не підлягають амортизації [80]:

1. Витрати платника податку на, які повністю відносяться до складу витрат за звітний період:
 - ✓ утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;
 - ✓ ліквідацію основних засобів;
 - ✓ придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральними-видовищними підприємствами – платниками податку;
 - ✓ витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

2. Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування, витрати на [80]:

- ✓ будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- ✓ витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних до-ріг загального користування;
- ✓ витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;
- ✓ вартість гудвілу;
- ✓ витрати на придбання чи самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін “невиробничі основні засоби” означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Іншими словами, процес зносу – фізичний, такий, що впливає на економіку підприємства тільки в тому сенсі, що після втрати певної частки первинних характеристик об’єкт повинен бути списаний, а на його місце слід придбати інший об’єкт, інакше виробництво просто зупиниться. Навпаки, амортизація основних засобів – процес, викликаний зовсім не фізичними, а економічними причинами: з одного боку, це перенесення вартості основних засобів на собівартість продукції, що виробляється, а з іншої – цільове накопичення грошових коштів для відшкодування зношених об’єктів.

Безглуздо говорити про політику управління зносом – тертям, опором матеріалів і іншими законами природи управляти не можна [31]. Для зменшення зносу необхідно дотримувати умови експлуатації, здійснювати догляд за основними засобами (чищення, мастило і так далі), своєчасно замінювати зношені частини. Що стосується амортизаційної політики – це абсолютно інша справа, вона є складовою частиною загальної політики формування вла-

сних фінансових ресурсів і полягає в управлінні ними з метою реінвестування у виробництво. Тому досить часто накопичені на основі амортизації власні засоби, призначені для заміни об'єктів основних засобів, називають амортизаційним капіталом. Ступінь амортизації показує, яка частка вартості об'єкту перенесена на собівартість готової продукції і включена в амортизаційний капітал організації, а ступінь зносу - скільки відсотків первинних характеристик вже втрачений даним об'єктом і як скоро буде потрібно його заміну. На відміну від ступеня амортизації, ступінь зносу не можна розглядати як джерело чого-небудь, вона характеризує тільки втрату працездатності, закінчення ресурсу роботи об'єкту.

1.3. Критична оцінка облікових концепцій амортизації

У зарубіжній теорії обліку існує принаймні п'ять концепцій амортизації, які поділяють на дві групи: операційні та фінансові. Ці концепції в різні роки істотно впливали на методологію бухгалтерського обліку різних країн, зокрема СРСР та України (рис. 1.5).

В умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні доцільно розглянути рівень впливу цих концепцій на визначення можливих шляхів ефективного контролю інвестиційної діяльності підприємств різних форм власності [77, 44, 31, 39].

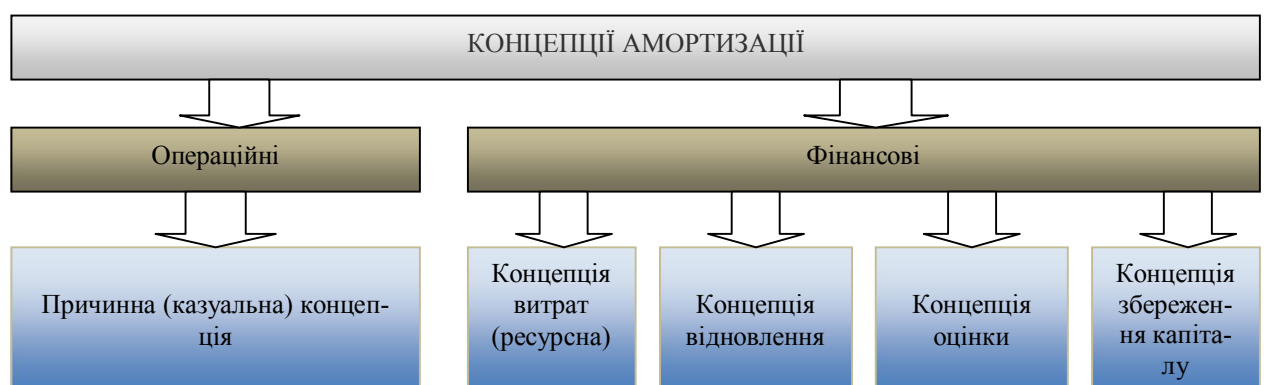


Рис. 1.5 Основні облікові концепції амортизації

Операційна концепція амортизації, яку часто називають причинною, або казуальною концепцією (*Causal Concept*), передбачає, що причиною амо-

ртизації є спрацювання, старіння тощо, тобто відповідні фізичні та функціональні чинники. Звідси, в обліку слід відображати амортизацію в міру спрацювання основних засобів. Такий підхід отримав широке визнання та відіграв важливу історичну роль в щодо визнання легітимності витрат на амортизацію в складі витрат підприємства [31].

Проте, хоча фізичний та моральний знос беруть до уваги при визначенні строку використання об'єкта, на практиці неможливо виміряти суму його фізичного або морального зносу.

Наслідки цієї концепції досі можна побачити в працях вітчизняних авторів та сучасних західних словниках – "...амортизаційні відрахування відображають знос основних фондів" [77].

Концепція оцінки (*Valuation Concept*) розглядає амортизацію, як зміну оцінки активів виходячи з теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, ринкової ціни, тощо. Як окрема оціночна амортизація не використовується в умовах застосування принципу безперервності діяльності. Тому ця концепція не набула практичного застосування, хоча вона була досить популярною у XIX ст. [77].

Концепція збереження капіталу (*Maintenance of Capital Concept*) передбачає коригування амортизації для визначення прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Одним із варіантів практичного застосування цієї концепції є визначення амортизації як різниці між переоціненою вартістю основних засобів на кінець періоду та їх сумою на початок періоду з урахуванням надходження упродовж періоду [31].

Ця концепція отримала практичне втілення в системах інфляційного обліку та іноді застосовується для спрощення інструментарію нарахування амортизації.

Концепція витрат, або ввідного ресурсу (*Input Concept*) передбачає, що метою амортизації є визначення чистого прибутку через розподіл вартості активів між відповідними звітними періодами. Такий погляд на амортизацію ґрунтується на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, зок-

рема періодичності та відповідності витрат і доходів, які покладені в основу Міжнародних стандартів фінансової звітності І національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [31].

Виходячи з цього в сучасному обліку амортизацію розглядають, як систематичний розподіл суми активу, що амортизується, впродовж строку його корисної експлуатації. А значить амортизація ніяк те пов'язана із спрацьованістю активу, або зміною його вартості.

Концепція відновлення (*Replacement Concept*) концентрує увагу на економічній меті амортизації, якою вважається забезпечення відновлення капітальних активів, спожитих у процесі діяльності [31].

Прихильники цієї концепції по-різному трактували роль амортизації у відновленні активів, наголошуючи, що вона [44]:

- 1) здійснюється з метою резервування коштів для заміни активу;
- 2) сама є коштами для заміни активу;
- 3) забезпечує кошти.

Однак, апріорі нарахування амортизації не призводить до автоматичного акумулювання коштів. Окрім того, амортизація нараховується навіть на ті активи, що не будуть замінені.

Отже, підхід до концептуальної суті амортизації певною мірою залежить від джерела фінансування капітальних вкладень і намірів щодо їх відтворення.

В Україні існує низка особливостей обліку амортизації. Ці особливості зумовлені фіскальною спрямованістю податкового законодавства замасковану під уніфікацію з положеннями бухгалтерського обліку. Так, при податковому обліку витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також витрати на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів (або необоротних матеріальних активів, які не використовуються в господарській діяльності платника податку) амортизація не нараховується. Окрім того у податковому обліку строки корисного використання обмежені (мінімально допустимі) [77].

Внесені в Плані рахунків зміни щодо введення нового позабалансового рахунку 09 “Амортизаційні відрахування” і зміни до розділу XIII “Приміток до річної фінансової звітності” – “Використання амортизаційних відрахувань” призвели до розбіжностей у поглядах і гострої дискусії з боку фахівців.

За допомогою даних бухгалтерського обліку уряд країни намагається посилити контроль за формуванням і використанням амортизаційних відрахувань. Необхідність такого контролю зумовлена тим, що амортизаційні відрахування є об'єктом державної політики і важливим джерелом капітальних вкладень з одного боку і витратами – з іншого.

Концепцією амортизаційної політики, схваленою Указом Президента України від 07.03.01р. № 169 кошти амортизаційних відрахувань визначені джерелом інвестицій в основний капітал [39].

Законом України “Про інвестиційну діяльність” також визначено, що інвестиції у відтворення основних засобів здійснюються у формі капітальних вкладень, до джерел фінансування яких віднесені амортизаційні відрахування інвесторів”.

Наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2003р. № 671 визначено використання амортизації на [48]:

- ✓ будівництво об'єктів;
- ✓ придбання (виготовлення) основних засобів поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо);
- ✓ придбання (створення) нематеріальних активів;
- ✓ інші капітальні роботи;
- ✓ погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Господарський кодекс ст. 10: “Амортизаційна політика спрямована на створення суб'єктами господарювання найбільш сприятливих та рівноцінних умов забезпечення процесу простого відтворення основних виробничих і невиробничих фондів переважно на якісно новій техніко-технологічній основі”, ст. 75 “Державні комерційні підприємства утворюють за рахунок прибутку (доходу) спеціальні (цільові) фонди призначені для покриття витрат,

пов'язаних з їх діяльністю [31]:

- ✓ амортизаційний фонд;
- ✓ фонд розвитку виробництва;
- ✓ фонд споживання (оплата праці);
- ✓ резервний фонд;
- ✓ інші фонди передбачені статутом підприємства.

Доктор економічних наук М. Чумаченко вважає, що амортизаційні відрахування мають двояку функцію: вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а їх сума в виручці від реалізації продукції джерелом (фондом) фінансування інвестицій підприємства [111].

У словниках амортизаційний фонд – гроші або цінні папери, які можна легко реалізувати у резерві з метою відновлення або створення умов відновлення зношених основних активів [45].

Проте слід зазначити, що в західному визначенні “фонд” – це насамперед кошти, і амортизаційний фонд виникає не внаслідок нарахування амортизації, а внаслідок акумулювання відповідної суми грошових коштів або їх еквівалентів. У сучасній економічній енциклопедії наведено таке визначення: “Амортизація” – процес поступового перенесення вартості основних фондів (зарахування її до витрат виробництва чи обігу) в міру їх зношування на виготовлення продукції і використання цієї вартості для простого або розширеного відтворення зношених засобів праці [39].

Існує також інша думка щодо значення, суті і ролі амортизаційних відрахувань, яку, зокрема, відстоює С. Голов [31]. У своїй статті у щотижневому “Дзеркало тижня” від 20.03.2004 р. він критикує Міністерство Фінансів України за прийняття рішення про внесення до Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств позабалансового рахунку “Амортизаційні відрахування” і доводить, що амортизація – це не фонд-джерело, а звичайні витрати, а за рахунок витрат, як відомо, нічого придбати не можна, проводиться просто фінансування старих затрат новими, а амортизація просто показує у звітності, яка частина первісної вартості основних засобів вже віднесена на ви-

трати.

В ПКУ наводиться визначення: "... амортизація основних засобів і нематеріальних активів – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)" [80].

Як вважає П. Житний, проблема у розбіжностях поглядів вчених полягає в тому, що прийнята в країні амортизаційна політика визначається державою і не передбачає участі в її формуванні всіх ланок економічної системи, що мають відношення до життєвого циклу основних засобів. У результаті цього не враховуються багато чинників, які характеризують споживчі властивості й особливості функціонування засобів праці - показники якості, фізичний і моральний знос, умови та режим експлуатації тощо [44].

Усі ці проблеми потрібно вирішувати комплексно з додержанням принципу колективної участі в формуванні амортизаційної політики, а не тільки податкового законодавства. Це означає, що всі ланки економічної системи, що беруть участь у формуванні й забезпеченні життєвого циклу засобів праці, мають бути задіяні в цьому процесі. За державою залишаються тільки функції контролю над цими процесами.

Висновки до розділу 1

За результатами узагальнення теоретичних засад обліку засобів праці та активів, що амортизуються, з'ясування економічної сутності амортизації та у розрізі оцінки сучасних облікових концепцій амортизації нами сформульовано наступні висновки:

1. **Натурально-речовий склад і економічна природа засобів праці є суттєвими характеристиками в обґрунтуванні відтворювальних процесів, функціонування та розвитку основного капіталу будь-якого виробничого підприємства. Засоби праці охоплюють предмет (або комплекс предметів), які шляхом системного використання в процесі виробництва переносять свою вартість у додану вартість результату виробництва, не змінюючи, при цьому,**

своєї натурально-речової форми, функцій, та якісних характеристик. Об'єктом обліку засобів праці є матеріальний засіб, за допомогою якого здійснюється виробнича, комерційна або індивідуальна діяльність а одиницею обліку засобів праці є назва та об'єкти, визначені технічними документами та конструктивними особливостями. Основні фонди характеризуються, як визначальна частина засобів праці, що довгостроково функціонують в операційній сфері підприємства, не змінюючи споживчої форми та натурально-речового складу і переносять свою вартість упродовж усього часу корисного використання на вартість кінцевого продукту діяльності у заздалегідь визначеному порядку. Проте, визначення цієї категорії не зустрічається в національному бухгалтерському законодавстві. Зокрема, ПСБО 7 характеризує “основні засоби” як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Об'єднати підходи у визначенні досліджуваної категорії можна використавши наступне формулювання – основні виробничі засоби є частиною основного капіталу підприємства, розміщеного у виробництво (виконання робіт чи надання послуг), на довгострокову перспективу та у натурально-речову форму, яка залишається незмінною впродовж усього терміну функціонування капіталу. Капітальні витрати понесені на формування основних виробничих фондів у результаті трансферту на фінансовий результат діяльності підприємства поступово та фрагментарно продукують джерело коштів на оновлення та відтворення основного капіталу підприємства. Вся сукупність наявних виробничих фондів складає найбільший матеріально-технічний ресурс промислового виробництва та забезпечує конкурентні позиції підприємства в економічному сегменті.

2. Основні виробничі фонди безперервно перебувають у процесі оновлення. Цей процес прийнято називати простим або розширеним відтворен-

ням. Простому відтворенні основних фондів та інших матеріальних активів характерно рівнозначний обсяг заміщення, (заміна непридатних до подальшого використання частин активу або усього активу на подібний із постійним збереженням одного рівня виробничої потужності. Кількісне та якісне збільшення обсягів необоротних матеріальних активів чи придбання нових основних фондів визначає сутність розширеного відтворення, яке продукує ріст продуктивності активів. Для господарської діяльності будь-якого підприємства є характерним три стадії кругообігу основних виробничих фондів: результативне використання необоротних; перетворення частини основних виробничих фондів у платіжні засоби; оновлення споживної вартості. Застосування механізму амортизаційних відрахувань на формування і накопичення зносу для перетворення частини основних виробничих фондів у платіжні засоби здійснюється на другій стадії. Звідси, припускаємо, що амортизація – це чисто фінансова процедура, яка має дуже віддалене відношення до реальної втрати вартості основним засобом. Усвідомлюючи це, укладачі облікової політики повинні вибирати ті норми і ті методи нарахування амортизації, які вони вважають доцільними для найбільш сприятливого, із їхньої точки зору, числення фінансового результату. Природно, що в цих умовах найправильнішим слід визнати амортизацію по єдиній нормі всього масиву основних засобів, бо безглуздо розбивати цей масив по окремих об'єктах, а іноді вузлам і деталям. Амортизацію не слід прив'язувати до фізичного зносу, оскільки вони є різними категоріями.

3. На сучасному етапі розвитку обліку економічних процесів снує дві групи концепцій амортизації: операційні та фінансові концепції. Операційна концепція амортизації, яку часто називають причинною, або казуальною концепцією (*Causal Concept*), передбачає, що причиною амортизації є спрацювання, старіння тощо, тобто відповідні фізичні та функціональні чинники. Звідси, в обліку слід відображати амортизацію в міру спрацювання основних засобів. Фінансові концепції розкрито у концепції оцінки (*Valuation Concept*), яка розглядає амортизацію, як зміну оцінки активів виходячи з теперішньої

вартості майбутніх грошових потоків, ринкової ціни, тощо. Концепція збереження капіталу (*Maintenance of Capital Concept*) передбачає коригування амортизації для визначення прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Концепція витрат, або ввідного ресурсу (*Input Concept*) передбачає, що метою амортизації є визначення чистого прибутку через розподіл вартості активів між відповідними звітними періодами. Концепція відновлення (*Replacement Concept*) концентрує увагу на економічній меті амортизації, якою вважається забезпечення відновлення капітальних активів, спожитих у процесі діяльності. Проте, підхід до концептуальної суті амортизації та практична реалізація амортизаційної політики певною мірою, залежить від джерела фінансування капітальних вкладень і намірів щодо їх відтворення.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ НАРАХУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ.

2.1. Організація обліку і контролю основних коштів та відображення процесу відшкодування капітальних витрат на їх придбання.

Факти, явища та події, які відбуваються на підприємстві набувають економічного змісту та правового значення в системі інформаційного забезпечення обліку, лише після їх реєстрації в первинних документах за обліковими номенклатурами. Організація первинного відображення фактів руху довгострокових активів підприємства здійснюється з урахуванням економічної суті, класифікаційних ознак активів та переліку облікових номенклатур даного типологічного підрозділу обліку [60, с.174].

Враховуючи, що матеріальні об'єкти необоротних активів це переважно технологічно складні будівлі, пристрої чи обладнання, які характеризуються значною історичною собівартістю їх поступлення, переміщення чи вибуття має оформлятися комісією згідно наказу керівника у складі не менше трьох чоловік. Документування основних засобів на підприємство оформлюється первинними документами, що визначені наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" №352 від 29.12.1995р. Рух засобів праці в процесі діяльності за місцями їх зберігання та використання характеризує первинний облік поступлення, введення в експлуатацію, використання та вибуття [68].

Номенклатура облікових процедур первинної реєстрації, регламентується нормативно-законодавчими актами та, визначається інженерно-технічною документацією (експлуатаційними характеристиками) окремих об'єктів. Проте велика частина номенклатури, що характеризує особливості руху та використання об'єктів на конкретному підприємстві потребує визначення [92, с. 136].

Для визначення облікової номенклатури на підприємстві необхідно скласти таблицю номенклатури за формою табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Облікові номенклатури первинного обліку засобів праці
ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”**

Об’єкти обліку	Використання облікових даних	У вираженні		Носії, де інформація з’являється вперше	Примітки
		натуральному	вартісному		
<i>Надходження основних засобів праці:</i> ✓ технічне найменування об’єкта (виробнича ідентифікація); ✓ первісна вартість; ✓ спосіб надходження	Пооб’єктний облік наявності основних засобів за матеріально-відповідальними особами	+	+	Акт приймання-передачі, (внутрішнього переміщення) основних засобів	Тф. ОЗ-1
<i>Амортизація основних засобів:</i> ✓ виробнича ідентифікація об’єкта; ✓ норма амортизаційних відрахувань згідно обраного методу	✓ пооб’єктний облік амортизаційних відрахувань; ✓ визначення балансової вартості основних засобів	+	+	Розрахунок нарахування амортизації об’єктів основних засобів	Форма розроблена на підприємстві і затверджена Наказом № КТ-25/06
<i>Внутрішнє переміщення основних засобів:</i> ✓ назва об’єкта; ✓ початкова вартість; ✓ підрозділ, що передає; ✓ підрозділ, який приймає	Пооб’єктний облік за матеріально-відповідальними особами	+	+	Акт приймання-передачі, (внутрішнього переміщення) основних засобів, Накладна на внутрішнє передавання	Тф. ОЗ-1 Наказом № КТ-25/06

Структура і зміст таблиці дозволяє пов’язати номенклатуру з назвою об’єкта, його рухом по підприємству(надходження, вибуття), паперовим носієм інформації (документом), цілями використання, осередками надходження тощо. Здійснення організації руху носіїв номенклатури первинного обліку залежить від цілей і напрямків руху засобів праці – використання надходження, вибуттям, ліквідація чи передаванням.

Основні форми носіїв первинного обліку засобів праці рекомендовані Комітетом статистики України. Початковим етапом організації їх руху є відбір типових форм для оперативної реєстрації руху основних засобів та інших необоротних активів. У випадку, якщо серед затверджених форм немає потрібного зразка чи наявний зразок не відповідає сучасному стану облікового забезпечення звітної інформації, підприємство має право самостійно розробити потрібну форму та затверджує її в додатку до наказу про облікову політику. Усі вибрані та розроблені типові форми формуються в альбоми первинних носії за етапами облікових процесів [92, с. 139].

Для забезпечення належного рівня в оперативності руху інформації потрібно скласти графіка руху та створення носія інформації (документограми) про господарські факти і явища, які підлягають обліку. На кожний первинний документ (письмовий доказ) складається індивідуальний графік складання, використання, таксування та погашення.

Щодо, організації поточного обліку засобів праці, то в їх основу покладено належну організацію синтетичного та аналітичного обліку. Тут слід зазначити, що на порядок організацію поточного обліку має визначальний вплив організаційно-виробнича структура та особливості господарського процесу підприємства, технологія виробництва, методи амортизації та обліку зносу, очікуваний час відшкодування капітальних витрат тощо [92, с. 141].

На підприємстві ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” розроблено номенклатури поточного обліку у вигляді таблиці по окремих напрямках руху та характеру використання, а також нарахування амортизації і накопичення зносу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Облікові номенклатури поточного обліку основних засобів праці

№	Необхідні відомості чи показники	Використання відомостей	Вимірник		В яких носіях інформації фіксуються
			натуральний	грошовий	
1	Назва основних засобів праці	Для нарахування амортизації	+	–	Акт приймання-передачі, інвентарна картка тощо
2	Групи основних засобів	Для нарахування амортизації	+	–	Інвентарна картка
3	Залишок на початок періоду	Для обліку наявності та руху основних засобів праці	+	+	Тип. форма В-1, тощо
4	Норма амортизаційних відрахувань	Для нарахування амортизації	–	–	Інвентарна картка
5	Сума зносу на перше число звітного періоду	Для обліку залишкової вартості основних засобів праці	–	+	Розрахункова таблиця амортизації ОЗ

Основними первинними документами поточного обліку основних засобів та інших необоротних активів є аналітичного обліку засобів праці, які за-

тверджені відповідними наказом і відображаються в додатках до наказу про облікову політику підприємства [60, с. 179]:

- ✓ картки аналітичного обліку;
- ✓ відомості синтетичного обліку за – синтетичними рахунками, синтетичними субрахунками та інші накопичувальні, розроблювальні та зведені відомості.

На кожний первинний реєстр руху активів складається примірний зразок у табличній формі за прикладом таблиці 2.3.

На завершальним етапом визначення та організації носіїв первинної інформації поточного обліку руху основних засобів формування альбомів за видами оформлюваних документами операцій [60, с. 181]:

- ✓ надходження;
- ✓ зберігання і експлуатація;
- ✓ вибуття.

Таблиця 2.3

**Склад і характеристика реквізитів документа, що проектується
(акт приймання-передачі основних засобів)**

Реквізит	Значення реквізиту	Характеристика реквізиту	Номер зони документа	Послідовність розташування реквізитів у схемі документа
Назва документа	Ідентифікація операції	Ознака події	Заголовна	третій запис в заголовній частині
Назва підприємства	Ідентифікація підприємства	Ознака події	Заголовна	перший запис в заголовній частині
Номер документа	Ідентифікація події	Ознака події	Заголовна	четвертий запис заголовній частині
Первісна вартість	Визначення вартості для відображення синтетичному обліку	Ознака події	Змістова	один запис змістова частина
Дата введення в експлуатацію	Ідентифікація факту події та експлуатації об'єкта	Ознака події	Змістова	один запис змістова частина
Місцезнаходження об'єкта	Ідентифікація МВО та кола відповідальності	Ознака події	Змістова	один запис змістова частина
Сума амортизації (зносу)	Визначення суми амортизації	Ознака події	Змістова	один запис змістова частина
Підписи відповідальних осіб	Ідентифікація осіб, відповідальних за проведення господарської операції	Ознака події	Оформлююча	Два записи в оформлюючій частині

Якщо носії первинної облікової інформації використовуються неодноразово в поточному обліку, то виникає потреба організації руху первинних документів на цьому етапі. В такому випадку документограму складають з можливості продовження чи додаткового уведення нових етапів руху документа (рис. 2.4) [60, с. 182].

Таблиця 2.4

Оперограма (документограма) накладної на внутрішнє пересування основних засобів

№ з/п	Назва роботи	Виконавець		
		Цех, який передає	Бухгалтерія	Цех-одержувач
1	Складання накладної			
2	Передавання інвентарної картки в картотеці аналітичного обліку			
3	Відображення пересування в інвентарній книзі			
4	Позначення про вибуття основних засобів в інвентарній книзі			
5	Запис в інвентарному описі про пересування об'єкта			

Носієм інформації узагальнюючого обліку може бути баланс періоду, який складається формою визначеною по підприємству для зразків внутрішньої управлінської звітності. Також, різні накопичувальні відомості, листки розшифровки, таблиці, бухгалтерські довідки є носіями узагальнюючого етапу обліку.

Організація підсумкової зведеної реєстрації по рахунках обліку необоротних активів здійснюється з урахуванням методичних рекомендацій затверджених Наказом № 356. Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів, а також для відображення капітальних і фінансових інвестицій призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35) [63].

Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім інструментів, приладів та інвентарю, малоцінних необоротних

матеріальних активів, інвентарної тари, інших необоротних матеріальних активів), нематеріальних активів та зносу цих необоротних активів ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти необоротних активів в картках обліку відповідних необоротних активів.

Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо) [63].

У графах 3, 4 і 5 розділу I цього Журналу відображаються вибуття відповідно основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. У графі 6 розділу I Журналу відображаються сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності [63].

У графі 7 відображається вартість негативного гудвілу, від придбання або об'єднання підприємств. У розділі II Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію необоротних активів, вибуття внаслідок продажу, уцінка тощо), інші необоротні активи та фінансові інвестиції (їх погашення, списання тощо) (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35).

Згідно змін, унесених Законом України від 12.05.11 р. № 3332-VI до Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, та із прийняттям змін Законом від 21.04.11 р. № 3264-VI до Закону від 23.02.06 р. № 3480-IV “Про цінні папери і фондовий ринок” усі публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, зобов'язуються складати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами (дод. А).

Враховуючи що ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” є публічним акціонерним товариством, розглянемо особливості організації обліку в умовах переходу на М(С)ФЗ.

Значну питому вагу в складі довгострокових активів більшості виробничих підприємств мають основні засоби. Основним нормативним документом, що регламентує облік основних засобів та їх відображення у міжнародній фінансовій звітності, є МСБО (IAS) 16 “Основні засоби”. Ключові питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв’язку з ними. Спільні положення МСБО (IAS) 16 та П(с)БО 7 наведені в таблиці 2.5 [10].

Таблиця 2.5

Порівняльна таблиця норм МСФЗ та норм П(С)БО щодо організації обліку основних засобів

№ з/п	Норма	МСФЗ	П(С)БО
1	Застосування термінів	п. 6 IAS 16	п. 4 П(С)БО 7
2	Визнання основних засобів	п. 7-8 IAS 16	п. 6-7 П(С)БО 7
3	Формування собівартості об’єкта основних засобів	п. 11, 16-17 IAS 16	п. 8-12 П(С)БО 7
4	Ремонти та техобслуговування	п. 12-14 IAS 16	п. 14-15 П(С)БО 7
5	Переоцінка основних засобів після придбання	п. 31-35 IAS 16	п. 16-21 П(С)БО 7
6	Нарахування амортизації основних засобів (за виключенням кумулятивного та прискореного методів, застосування яких прямо не передбачено МСФЗ)	п. 43-62 IAS 16	п. 22-30 П(С)БО 7
7	Зменшення корисності	п. 63-66 IAS 16, IAS 36	п. 31-32 П(С)БО 7, П(С)БО 28

Міжнародні стандарти не вимагають якоїсь конкретної нумерації і назв рахунків на відміну від чітких вимог українського законодавства. Стандартами передбачається, що підприємство залежно від власних потреб і специфіки системи обліку вводить відповідні рахунки (субрахунки).

В Україні оновлений План рахунків не містить субрахунків, але підприємства можуть самостійно вводити субрахунки, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності, а також використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків (наказ Мінфіну №

291 від 30.11.99 р.) [64]. Тому класифікацію основних засобів за МСБО та П(С)БО з метою відображення їх у звітності можна подати у розрізі Плану рахунків та Інструкції № 291 (табл. 2.6)

Таблиця 2.6

Примірний склад рахунків синтетичного обліку основних засобів за МСБО та П(С)БО

Синтетичні рахунки за Планом рахунків		Субрахунки за інструкцією № 291		Стандарт, яким слід керуватись	
код	найменування	код	найменування	П(С)БУ	МСФЗ
1	2	3	4	5	6
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32	МСБО 40
		101	Земельні ділянки	П(С)БО 7	МСБО 16
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	П(С)БО 18	
		103	Будинки та споруди	П(С)БО 7	
		104	Машини та обладнання		
		105	Транспортні засоби		
		106	Інструменти, прилади та інвентар		
		107	Тварини	П(С)БО 7, П(С)БО 30	МСБО 41
		108	Багаторічні насадження		
		109	Інші основні засоби	П(С)БО 7	—
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	П(С)БО 7	—
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи		—
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди		—
		114	Природні ресурси		МСФЗ 6
		115	Інвентарна тара		—
		116	Предмети прокату		МСБО 40
		117	Інші необоротні матеріальні активи		—

Склад і структура довгострокових активів настільки складна і неоднорідна, що належної організації їх обліку необхідно керуватись відразу кількома положеннями. Так, основні засоби, класифіковані як утримувані для продажу відображаються відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, а ціла низка стандартів регулює питання оцінки, переоцінки та зменшення корисності (МСБО 2 “Запаси”, МСБО 19 “Виплати працівникам”, МСБО 23 “Витрати на позики”, МСБО 36 “Зменшення корисності активів” МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов’язан-

ня та умовні активи", та ін.) [10].

2.2. Відображення зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в обліку та фінансовій звітності

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, уведення об'єкта основних засобів в експлуатацію та за умови визнання об'єкта активом і зарахуванні на баланс. Призупиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єктів необоротних матеріальних активів, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття, переведення на реконструкцію, модернізацію основних засобів чи реалізацію об'єкта. З метою бухгалтерського обліку амортизація основних засобів здійснюється систематично в порядку щомісячного визначення суми зносу [5, с. 214].

Нами уже розглядалось у попередніх параграфах питання визначення та ідентифікації оціночних вартостей активів, що амортизуються. Зокрема, вартість, що амортизується є ключовим оціночним показником при нарахування амортизації за окремими методами і визначається, як різниця між первісною вартістю об'єкта основних засобів та його ліквідаційною вартістю. У свою чергу, ліквідаційна вартість – це очікуваний дохід у вигляді суми коштів або вартість інших активів яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) після закінчення строку корисної експлуатації необоротного активу. Залишкова вартість є розрахунковою величиною (первісна вартість за вирахуванням суми зносу), яка не відображається по рахунках синтетичного обліку, а визначається від порівняння сальдо основного (наприклад 10) і контрарного (наприклад 13) рахунків. Знос – сума нарахованої амортизації, що перенесена на собівартість продукції (робіт, послуг) (сальдо контрарного рахунку 13).

Підприємства проводять нарахування амортизації основних засобів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) із застосуванням одного з п'яти методів економічної амортизації на їх розсуд:

- ✓ прямолінійний метод;
- ✓ метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- ✓ метод зменшення залишкової вартості;
- ✓ кумулятивний метод;
- ✓ виробничий метод [9, с. 163].

При використанні перших чотирьох методів визначається річна сума амортизації, яка ділиться на 12. При застосуванні виробничого методу відразу визначається місячна сума амортизації.

Річна сума амортизації при використанні прямолінійного методу визначається за формулою (2. 1) [9, с. 1164]:

$$F = \frac{V_p - V_l}{T} \quad (2. 1),$$

А норма амортизації (2. 2):

$$N_a = \frac{100\%}{T} \quad (2. 2),$$

де

F – річна сума амортизаційних відрахувань;

V_p – первісна вартість;

V_l – ліквідаційна вартість;

T – термін корисного використання об'єкта;

N_a – норма амортизаційних відрахувань.

Для характеристики механіки розрахунку сум амортизації основних засобів прямолінійним методом розглянемо числовий приклад та подамо розрахунок в таблиці 2.7. Первісна вартість об'єкта основних засобів – 192000 грн., ліквідаційна вартість – 12000 грн. Термін використання об'єкта основних засобів 5 років. За формулами (2. 1) і (2. 2) визначимо нормі амортизації та річну суму амортизації.

$$F = \frac{192000 - 12000}{5} = 36000 = 180000 \times 20\%$$

$$F = 180000 \times 20 \% = 36000$$

Таблиця 2.7

**Розподіл амортизаційних нарахувань при використанні
прямолінійного методу**

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	20	192000	36000	3000	36000	156000
2-й	192000	20	156000	36000	3000	72000	120000
3-й	192000	20	120000	36000	3000	108000	84000
4-й	192000	20	84000	36000	3000	144000	48000
5-й	192000	20	48000	36000	3000	180000	12000

При використанні методу зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації (2. 2).

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість (2. 4) [9, с. 166].

Річна сума амортизації визначається за формулою:

$$F = V_z \times N_a \quad (2. 2),$$

Залишкова вартість об'єкта:

$$V_z = V_p - V_f \quad (2. 3)$$

Норма амортизації визначається так [9, с. 167]:

$$F = \left(1 - \sqrt[t]{\frac{V_l}{V_p}}\right) \times 100\% \quad (2. 4),$$

де

V_z – залишкова вартість;

V_f – сума накопиченого зносу за попередні періоди;

V_p – первісна вартість;

F – річна сума амортизації;

N_a – норма амортизації;

T – термін корисного використання об'єкта основних засобів;

V_l – ліквідаційна вартість.

Згідно з вищенаведеним прикладом протягом терміну корисного використання об'єкта основних засобів нарахована амортизація буде розподілятися так (2. 4):

$$F = (1 - \sqrt[5]{\frac{12000}{192000}}) \times 100\% = 42,57$$

Таблиця 2.8

Суми нарахованої амортизації при використанні методу зменшення залишкової вартості

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	42,57	192000	81734	6811	81734	110266
2-й	192000	42,57	110266	46940	3912	128674	63326
3-й	192000	42,57	63326	26958	2247	155632	36368
4-й	192000	42,57	36368	15482	1290	171105	20895
5-й	192000	42,57	20895	8891	3000	180000	12000

Як видно з таблиці 2.8 на кінець восьмого року експлуатації залишкова вартість буде дорівнювати ліквідаційній вартості і становитиме 12000 грн.

При методі прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як шляхом множення залишкової вартості об'єкта на початок звітного періоду чи первісної вартості на дату початку нарахування амортизації подвійної лінійної норми амортизації (2. 5). Подвійна лінійна норма амортизації визначається, виходячи із строку корисного використання об'єкта та множиться на 2 (2. 6) [9, с. 169].

$$F = V_z \times 2N_a \quad (2. 5),$$

$$2N_a = \frac{100\%}{T} \times 2 \quad (2. 6),$$

де

F – річна сума амортизації;

V_z – залишкова вартість;

N_a – норма амортизації;

T – термін корисного використання об'єкта основних засобів. Згідно прикладу норма амортизації буде розподілятися так:

$$N_a = \frac{100\%}{5} \times 2 = 40\%$$

Таблиця 2. 9

Суми нарахованої амортизації за методу прискореного зменшення залишкової вартості

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	40	192000	76800	6400	76800	115200
2-й	192000	40	115200	46080	3840	122880	69120
3-й	192000	40	69120	27648	2304	150528	41472
4-й	192000	40	41472	16589	1382	167117	24883
5-й	192000	40	24883	12883	1074	180000	12000

Сума амортизації останнього року корисного використання об'єкта визначається, як різниця між залишковою вартістю на початок року та ліквідаційною вартістю об'єкта (табл. 2.9).

При кумулятивному методі річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (2. 7). Кумулятивний коефіцієнт (2. 8) розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання [53, с. 218]:

$$F = (V_p - V_l) \times K; \quad (2. 7),$$

$$K = T_k / \sum T \quad (2. 8),$$

де

F – річна сума амортизаційних відрахувань;

V_p – первісна вартість;

V_l – ліквідаційна вартість;

K – кумулятивний коефіцієнт;

T_k – кількість років, що залишилися до кінця корисного використання

$\sum T$ – сума числа років корисної експлуатації об'єкта.

$\sum T$ — сума числа років корисного використання об'єкта основних засобів.

Для вищенаведеного прикладу $\sum T$ складатиме:

$$\sum T = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

T_k кожного року зменшуватиметься на 1. Суми нарахованої амортизації по роках становитимуть наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Суми нарахованої амортизації при використанні кумулятивного методу амортизації

Рік корисної експлуатації	Первісна вартість	Розрахунок річної вартості амортизації				Сума накопиченого зносу амортизації	Залишкова вартість на кінець року
		Норма амортизації, %	Залишкова вартість на початок року	Річна сума амортизації	Місячна сума амортизації		
1-й	192000	0,333	192000	59940	4995	59940	132060
2-й	192000	0,267	132060	48060	4005	108000	84000
3-й	192000	0,200	84000	36000	3000	144000	48000
4-й	192000	0,133	48000	23940	1995	167940	24060
5-й	192000	0,067	24060	12060	1005	180000	12000

При використанні виробничого методу місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації (приклад наведено в таблиці 2.11). 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 [53, с. 227].

$$F_m = Q_m \times V_a \quad (2.9),$$

де F_m – місячна сума амортизаційних відрахувань;

Q_m – місячний обсяг продукції (робіт, послуг);

V_a – виробнича ставка амортизації.

$$V_a = \left(\frac{V_p - V_l}{Q_p} \right) \quad (2.10),$$

де

Q_p – загальний плановий обсяг продукції (робіт, послуг);

Таблиця 2.10

Суми нарахованої амортизації при використанні виробничого методу амортизації

№ з/п	Найменування об'єкта та їх інвентарний номер	Первісна вартість, грн.	Ліквідаційна вартість			Вартість, що амортизується, грн. р.2-р.5	Очікуваний обсяг діяльності до закінчення терміну експлуатації, год.	Виробнича ставка амортизації р.6/р.7	Фактичний обсяг діяльності, год.			Сума амортизації, що підлягає нарахуванню амортизації, грн.			
			Очікувана виручка від продажу після закінчення терміну експлуатації, грн.	Очікувані витрати пов'язані з продажем, грн.	Разом ліквідаційна вартість р.3-р.4				Липень	Серпень	Вересень	Липень р.9×р.8	Серпень р.10×р.8	Вересень р.11×р.8	Разом за квартал
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Тістомішалка	9947	5480	240	5240	4707	7000	0,672	1000	-	-	672	-		672
2	Електропіч 1	14250	10600	300	10300	3950	7000	0,564	1700	1700	-	959	959		1918
3	Електропіч 3	10547	3480	240	3240	7307	6960	1,050	2750	2000	2000	2888	2100	2100	7088
4	Разом	34744	19560	780	18780	15960	-	-	5450	3700	2000	4519	3059	2100	9678

Відповідно до пункту 146.1 ПК облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у т. ч. вартість ремонту, поліпшення таких засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду), як окремий об'єкт амортизації [80].

Поняття “вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується” визначено в підпункті 14.1.19 ПК як первісна або переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Підпунктом 145.1.7 ПК передбачено, що на основні засоби, які належать групі 1 та групі 13 амортизація не нараховується. Згідно з підпунктом 145.1.2 ПК нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж мінімально допустимий строк, визначений у пункті 145.1 ПК (див. таблицю 1), і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації [80].

На підставі пункту 146.2 ПК амортизація об'єкта основних засобів нараховується помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням обраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів (п. 146.3 ПК).

Відповідно до підпункту 145.1.4 ПК амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вар-

тості. Оскільки визначення поняття "ліквідаційна вартість" у ПК відсутнє, то її умовно можна прирівняти до нуля.

Або можна скористатись визначенням із бухгалтерського стандарту: згідно з пунктом 4 П(С)БО 7 "Основні засоби" ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією), або умовно прирівнювати ліквідаційну вартість до нуля[48].

Керуючись підпунктом 145.1.3 ПК при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати [80]:

- ✓ очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- ✓ фізичний та моральний знос, що передбачається;
- ✓ правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Норми підпункту 145.1.4 ПК дозволяють переглядати строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим ніж визначені мінімальні строки. При цьому амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації).

Строки корисного використання об'єктів основних засобів, введених в експлуатацію до 1 квітня 2011 року, для об'єктів, що вже перебувають в експлуатації, слід орієнтуватися на дату введення кожного конкретного об'єкта в експлуатацію та залежно від приналежності об'єкта до певної групи порівнювати його з мінімально допустимим. Якщо попередньо встановлений строк корисного використання об'єкта основних засобів менший за мінімально допустимий, то його необхідно збільшити до встановленої у пункті 145.1 ПК норми [80].

Згідно з підпунктом 145.1.9 ПК нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [80].

Відповідно до підпункту 145.1.6 ПК амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (група 11) і бібліотечних фондів (група 10) може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості. При цьому "вартість малоцінних необоротних матеріальних активів, яка амортизується" - це первісна або переоцінена вартість малоцінних необоротних матеріальних активів (пп. 14.1.20 ПК) [80].

Оскільки в ПК немає вартісної межі та визначення, які об'єкти основних засобів можуть відноситись до групи Малоцінних необоротних матеріальних активів, вважаємо, що такі критерії підприємства можуть затверджувати самостійно.

На підставі пункту 146.15 ПК у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду об'єкт не амортизується. У цьому самому порядку відбувається виведення основних засобів з експлуатації внаслідок їх відчуження за рішенням суду.

У разі зворотного введення такого об'єкта в експлуатацію або передачі до складу виробничих основних засобів, для цілей амортизації приймається вартість, яка амортизується на момент його виведення з експлуатації (складу виробничих засобів) та збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом,

модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо.

Виведення з експлуатації (та повернення) будь-якого об'єкта основних засобів з метою консервації здійснюється на підставі наказу керівника підприємства (п. 146.18 ПК) [80].

У бухгалтерському обліку Наказом N 372 внесено зміни до пункту 26 П(С)БО 7 "Основні засоби": замість абзацу сьомого, який дозволяв підприємствам застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством (у якому вже немає необхідності, адже у ПК тепер запроваджено "бухгалтерські" методи нарахування амортизації), тепер міститься інша, альтернативна, норма. Відповідно до змін нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу), тобто строків, передбачених у пункті 145.1 ПК [48].

Нарахування амортизації нематеріальних активів у податковому обліку здійснюється із застосуванням методів, визначених у підпункті 145.1.5 протягом строків, встановлених підпунктом 145.1.1 ПК (див. додаток Б). Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

У бухгалтерському обліку Наказом № 372 пункт 26 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" доповнено новою нормою, що передбачає таке: для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (тобто відповідно до пп. 145.1.1 ПК).

Отже, об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів не може бути введений в експлуатацію без відповідного наказу керівника по підприємству, в якому зазначається групу об'єкта амортизації, очікуваний строк корисного використання, метод амортизації та статтю витрат.

Строк експлуатації об'єкта амортизації, встановлюється комісією при підчас уведення в експлуатацію та визнанні об'єкта активом і може переглядатись у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, на що потрібен окремий наказ.

А от, методи амортизації для кожної групи основних засобів та нематеріальних активів регламентується наказом про облікову політику. Вони визначаються з метою складання фінансової звітності і можуть переглядатись у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єктів.

Усі операції по виведенню з експлуатації необоротних матеріальних активів, з метою продажу, ліквідації, консервації та з інших причин також оформляються відповідним розпорядчим документом керівника відповідного наказу по підприємству.

Методи нарахування амортизації вибираються та застосовуються підприємствами самостійно. Основною перевагою прямолінійного методу є його простота та рівномірність віднесення на собівартість амортизаційних розрахунків. Проте з економічної точки зору, фізична інтенсивність зносу припадає на перші роки експлуатації. Тому було обґрунтовано потребу у прискоренні амортизаційних відрахувань у перші роки експлуатації основних засобів для швидшого накопичення коштів на заміну вже обладнання, яке втрачає свою ефективність [20, с. 137].

Кумулятивний метод амортизації, зменшення залишкової вартості і прискореного зменшення залишкової вартості – дозволяють накопичити за перші роки експлуатації більше половини розміру понесених на їх придбання капітальних витрат. Про те, слід пам'ятати, що за інших рівних умов в останні роки будуть зростати витрати на сплату податку на прибуток у зв'язку із зростанням прибутку до оподаткування пропорційно зменшенню амортизаційних відрахувань. А це прямо пов'язано з відтоком грошових коштів, в той час, як наявність такого прибутку зовсім не гарантує наявності у підприємств-

ва цих грошових коштів, хоча б у обсягах достатніх для погашення найбільш строкових зобов'язань [53, с. 205].

Застосування виробничого методу можливе при наявності постійної аналітичної інформації про обсяги випуску з використанням конкретних об'єктів основних засобів. Перевагами методу є максимальна наближеність фізичного зносу засобів праці до облікового відображення зносу, як відшкодування капітальних витрат. До основного недоліку належить низька достовірність прогнозування виробітку окремих об'єктів необоротних матеріальних активів.

Крім вибору методу підприємства самостійно визначають ліквідаційну вартість об'єктів (а отже, і вартості, що амортизується), термін корисної експлуатації, та застосування до різних груп об'єктів різних методів амортизації. Але збільшення прав збільшує і відповідальність таких управлінських рішень. Визначення часу експлуатації та вартості, що амортизується дає важіль впливу на розмір амортизаційних відрахувань, а отже і на структуру витрат. Однак підприємство отримує можливість маніпулювати показниками фінансового стану. В наступних параграфах ми повернемося до управлінських рішень та наслідків права вибору амортизаційної політики підприємства.

2.3. Методика аудиту основних засобів в розрізі контролю їх наявності, використання та амортизації

Точне визначення об'єкта і предмета аудиту дозволяє, з одного боку, конкретизувати його мету і завдання, а з іншого боку – розвивати методологічні основи, методики і технології аудиту.

Є дві основні цілі аудиту – з'ясування достовірності відображення господарської діяльності і оцінка ефективності функціонування – складають його предмет. Тому, є доцільним здійснювати систематизацію взаємозалежних цілей та завдань обліку з класифікацією цілей і завдань аудиторської перевірки основних засобів на підприємстві. Основні цілі аудиту визначено його предметом (рис. 1) [73, с. 31].

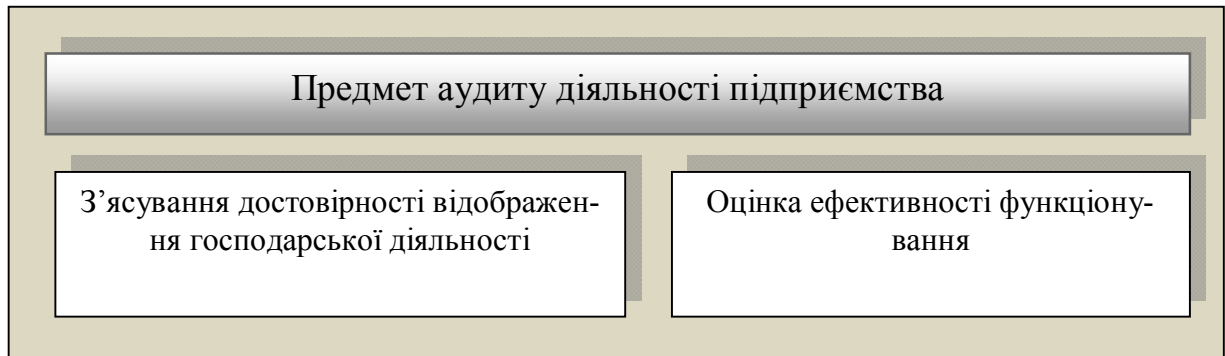


Рис. 2.1. Цілі аудиту підприємства

Пропонуємо виділити для цілей і завдань аудиторської перевірки наступні класифікаційні групи [97, с. 108]:

- ✓ першорядні (головні) цілі і завдання;
- ✓ другорядні цілі і завдання;
- ✓ супутні та допоміжні цілі і завдання.

Така класифікація може використовуватися як при визначенні цілей і завдань аудиторської перевірки суб'єкта господарювання, так і при складанні програми перевірки по конкретній ділянці чи напрямку господарської діяльності (рис. 2.2).

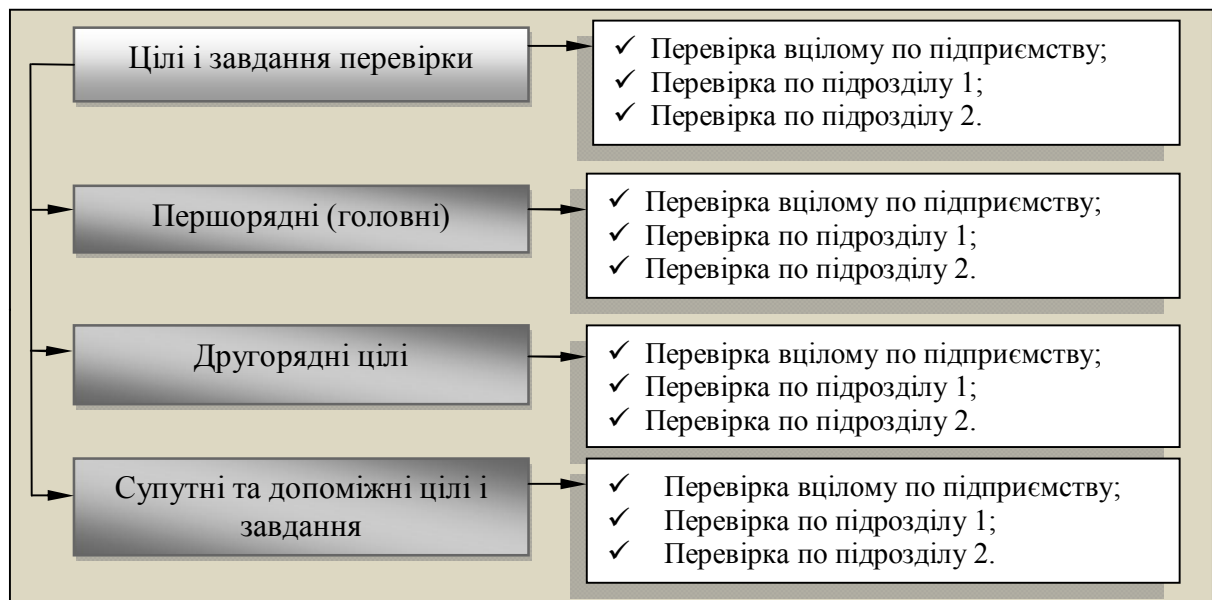


Рис.2.2. Цілі і завдання аудиторської перевірки

Першорядні (головні) цілі і завдання перевірки – є розвитком основних цілей аудиту. Другорядні цілі і завдання не пов'язані безпосередньо з основними цілями аудиту.

Наприклад, порушення, наявні в обліку, важливі для оцінки достовірності систем обліку і контролю, але можуть бути не істотні при оцінці достовірності бухгалтерської звітності. Тому при обов'язковому аудиті звітності виявлення помилок в обліку не є першочерговою метою, а буде другорядною. У разі ж ініціативного аудиту, що має на меті виявлення правильності роботи бухгалтерії, виявлення помилок в обліку стає першочерговою метою.

Супутні та допоміжні цілі і завдання також не пов'язані безпосередньо з основними цілями аудиту (як для перевірки в цілому, так і для ділянки перевірки), але їх особливість полягає в тому, що вони важливі для здійснення взаємопов'язаної перевірки (сторін діяльності суб'єкта або розділів плану і програми перевірки). Наприклад, допоміжними цілями і завданнями процедур документальної перевірки по суті (особливо на початкових етапах перевірки) може бути підтвердження або уточнення оцінки ефективності систем обліку і контролю суб'єкта, ризику контролю (контрольного ризику).

Формулювання цілей і завдань слід здійснювати на основі оцінки у розрізі конкретних умов перевірки [2, с. 256]:

- ✓ основних цілей аудиту;
- ✓ виду аудиту (зовнішній чи внутрішній, обов'язковий чи ініціативний та інш.);
- ✓ типових цілей і завдань перевірки для даного типу осіб (галузевий аспект) або напрями перевірки;
- ✓ масштабів і характеру діяльності економічного суб'єкта;
- ✓ величини і структури показників контрольованого об'єкта звітності;
- ✓ етапу життєвого циклу суб'єкта, стану галузі, попередньої оцінки ризиків;
- ✓ інших факторів, що мають важливе значення для перевірки.

Сформульовані цілі і завдання перевірки складають “матрицю цілей і

завдань перевірки”, яка може бути використана при розробці методик автоматизації складання плану і програми перевірки, так само як і методик комплексної автоматизації аудиторських перевірок.

На основі “матриці цілей і завдань перевірки” може будуватися подальше планування і проведення аудиторської перевірки. У сукупності з методами аудиту та аудиторськими процедурами вона складе основу методики аудиту (рис.2.3)

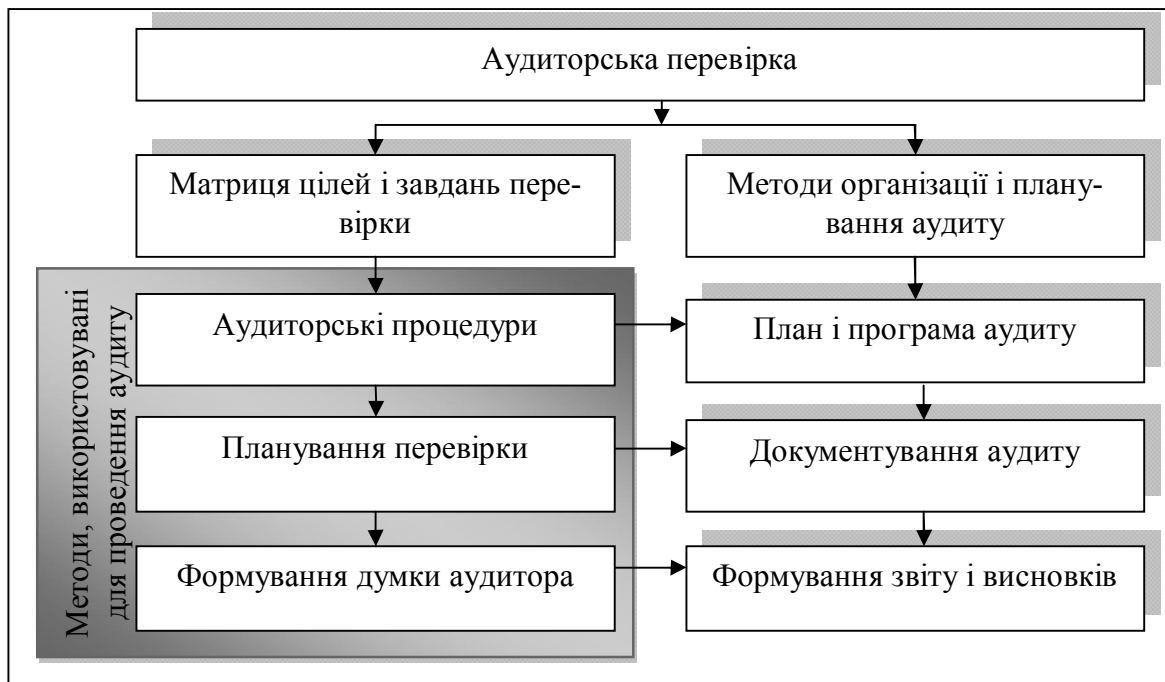


Рис. 2.3. Методичні особливості аудиторської перевірки

Розглянувши основні елементи аудиту та методичні особливості аудиторської перевірки в цілому, сформулюємо методичну схему аудиторської перевірки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (рис. 2.4).

Рекомендації щодо вдосконалення методики аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів полягають у наступному [12, с.209]:

- ✓ є необхідність враховувати при плануванні та проведенні аудиту системний взаємозв'язок об'єкта і предмета аудиту як науки з конкретним об'єктом і предметом аудиторської перевірки (економічним сегментом, підприємством, ділянкою обліку, господарським процесом, тощо);
- ✓ формувати матрицю цілей і завдань перевірки і використовувати її

при плануванні, проведенні перевірки і оцінки (інтерпретації) результатів аудиту;

✓ формувати методикау і технологію аудиту, яка своїм змістом і структурою не обмежує обсяг перевірки та враховує матрицю цілей і завдань перевірки.

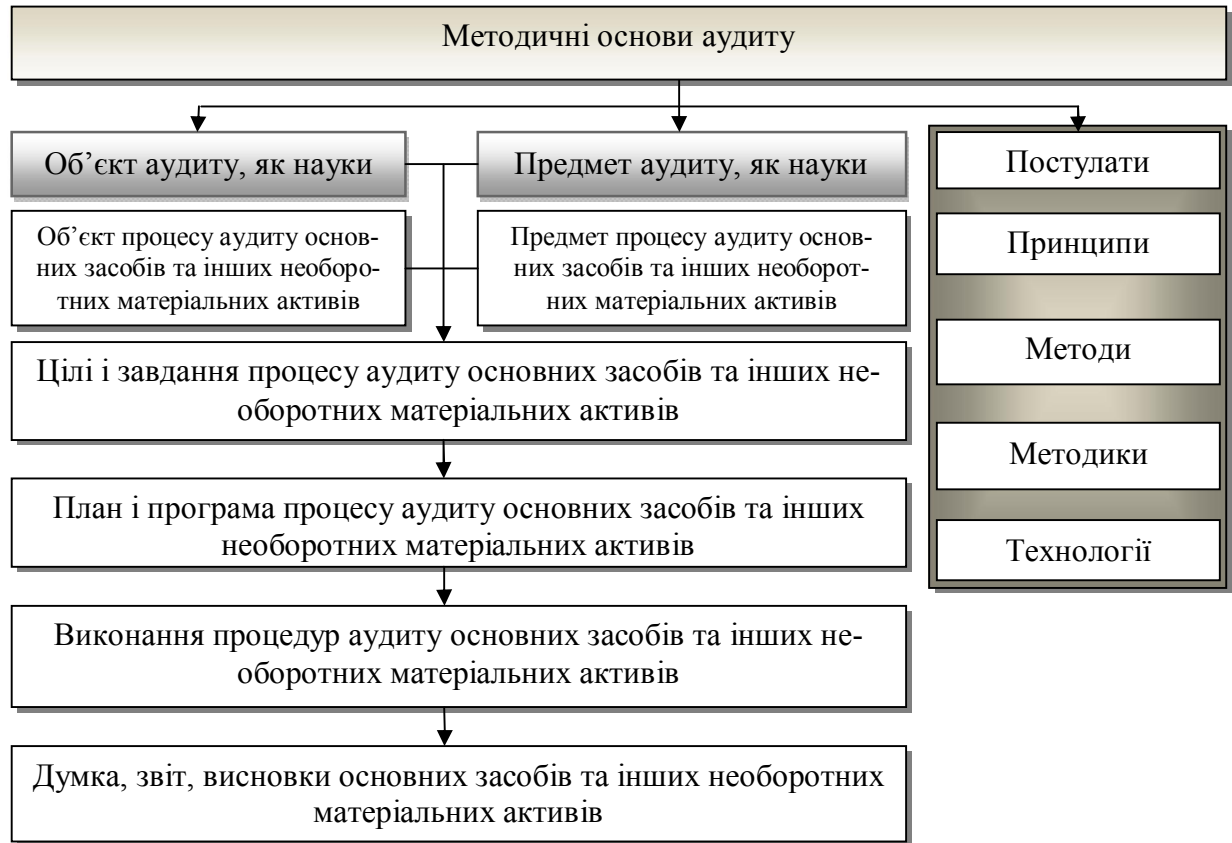


Рис. 2.3. Узагальнююча схема методики аудиторської перевірки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Поділ аудиту на зовнішній, що проводиться силами незалежних аудиторів та аудиторських організацій, і внутрішній, здійснюваний службами внутрішнього аудиту самих економічних суб'єктів, привело до виникнення самостійних методик зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Методики зовнішнього аудиту використовують переважно методи оцінки ефективності внутрішнього контролю, документальної та фактичної перевірки, і меншою мірою – аналізу та оцінки.

Методика внутрішнього аудиту спрямована на виявлення і запобігання небажаних тенденцій у діяльності економічного суб'єкта, в тому числі розк-

радань і зловживань.

Зворотна за важливістю послідовність розв'язуваних зовнішнім і внутрішнім аудитом завдань вимагає від них застосування різних методик здійснення їх діяльності.

Розглядаючи класифікацію методик аудиту за спрямованістю перевірки, слід відзначити два основних підходи до проведення перевірки [73, с.97]:

- ✓ методика перевірки з використанням принципів дедукції;
- ✓ методика перевірки з використанням принципів індукції.

Підхід на основі дедукції передбачає вивчення об'єкту від загального до приватного, тобто від форм бухгалтерської звітності до даних зведеного та синтетичного обліку, від синтетичних даних – до даних аналітичного обліку та первинних документів. Усередині більш вузької предметної області перевірки застосування методики на основі дедукції припускає спочатку вивчення загальних питань, що стосуються даної предметної області, а потім перехід до вивчення приватних питань, окремих розділів і об'єктів. Наприклад, при перевірці обліку основних засобів застосування цієї методики означає, що в першу чергу аудитор повинен дослідити питання, що стосуються капітальних інвестицій та руху активів в цілому [73, с. 106]:

- ✓ наявність договорів підряду та матеріально-технічного постачання;
- ✓ наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- ✓ проведення інвентаризацій основних засобів;
- ✓ забезпечення збереження основних засобів при зберіганні, експлуатації, переміщенні між структурними підрозділами;
- ✓ кваліфікація працівників, які здійснюють облік руху активів, безпосередню їх експлуатацію і контроль за ними;
- ✓ особливості облікової політики, у т.ч., що стосується визначення розміру ліквідаційної вартості, тривалості експлуатації та методу амортизації;
- ✓ особливості організації документообігу тощо.

Тільки після цього аудитор приступає до перевірки ведення інвентар-

них карток обліку основних засобів, наявність та повноту оформлення актів прийому передачі, актів на списання, ремонт, інвентарних списків у матеріально-відповідальних осіб та відображення операцій з руху необоротних активів і нарахування амортизації в обліку, а також дотримання норм законодавства при здійсненні операцій з відображення витрат на експлуатацію та утримання основних засобів.

Підхід на основі індукції означає вивчення об'єкта від приватного до загального. Методика з використанням принципів індукції застосовується, наприклад, при підготовці аудитором альтернативної бухгалтерської звітності: спочатку досліджуються окремі сегменти обліку та звітності, після чого готується альтернативний варіант балансу, звіту про фінансові результати, а при необхідності – і інших звітних форм.

При перевірці операцій з основними засобами застосування методики на основі індукції означає не тільки те, що перевірка починається з вивчення первинних документів, але і те, яким чином проводиться оцінка та узагальнення результатів виявлених помилок, а також їх розкриття в письмовій інформації для керівництва підприємства. Індукція передбачає поширення виявлених в ході вибіркової перевірки помилок і порушень на дані обліку і звітності підприємства в цілому.

Поєднання методик з використанням принципів дедукції та індукції являє собою комбіновану методику аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Запропонована матриця цілей і завдань перевірки розширює методику аудиту і дозволяє більш цілеспрямовано підійти до планування аудиторської перевірки. Матриця цілей і завдань перевірки (рис. 2.1) може бути представлена у вигляді таблиці 2.1.

Складемо матрицю перевірки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (при проведенні обов'язкового аудиту звітності). Метою такого аудиту є підтвердження достовірності звітності, що і буде основною метою перевірки.

Матриця цілей аудиту: загальний вигляд

№ (i)	Цілі і завдання перевірки j		
	Першорядні (головні) j=1	Другорядні цілі j=2	Супутні та допоміжні цілі і завдання j=3
1	Ціль 11	Ціль 12	Ціль 13
2	Ціль 21	Ціль 22	Ціль 23
3	Ціль 31	Ціль 32	Ціль 33
...

Тому першорядними (головними) цілями перевірки будуть [2, с. 260]:

- ✓ перевірка відповідності оціночних вартостей бухгалтерській звітності (ф. № 1, 5);
- ✓ перевірка правильності нарахування і відображення амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку
- ✓ перевірка правильності відображення наявності і руху основних засобів у бухгалтерському обліку.

Другорядними цілями перевірки будуть:

- ✓ перевірка збереження основних засобів та забезпечення контролю за їх наявністю і рухом;
- ✓ перевірка дотримання порядку ведення первинної реєстрації операцій з основними засобами.
- ✓ перевірка технічного стану та повноти використання основних засобів.

Супутніми (допоміжними) цілями перевірки можуть бути:

- ✓ уточнення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю організації;
- ✓ уточнення оцінки ефективності управління необоротними активами;
- ✓ отримання даних для перевірки інших ділянок перевірки.

Конкретизація складу та змісту цілей залежить також від масштабів і характеру діяльності суб'єкта та інших факторів. Складемо матрицю цілей перевірки при аудиті основних засобів та інших необоротних матеріальних

активів (у межах загального аудиту звітності) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Матриця цілей аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

№ (i)	Цілі перевірки j		
	Першорядні (головні) j=1	Другорядні цілі j=2	Супутні та допоміжні цілі і завдання j=3
1	Перевірка відповідності оціночних вартостей бухгалтерській звітності	Перевірка збереження основних засобів та забезпечення контролю за їх наявністю і рухом	Уточнення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю організації
2	Перевірка правильності нарахування і відображення амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку	Перевірка дотримання порядку ведення первинної реєстрації операцій з основними засобами	Уточнення оцінки ефективності управління необоротними активами
3	Перевірка правильності відображення наявності і руху основних засобів у бухгалтерському обліку	Перевірка технічного стану та повноти використання основних засобів	Отримання даних для перевірки інших ділянок перевірки

На основі матриці цілей слід сформулювати матрицю завдань перевірки. Зробимо це на прикладі матриці цілей перевірки при аудиті основних засобів (табл. 2.3). Для вирішення мети 11 (перша цифра індексу – i, друга – j) необхідно вирішити наступні завдання:

✓ перевірку відповідності величини первісної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському балансі (ф. № 1) даним бухгалтерського обліку;

✓ перевірку правильності відображення руху основних засобів у примітках до фінансової звітності (ф. № 5) даними бухгалтерського обліку;

Для вирішення мети 21

✓ перевірку правильності оформлення процедури визначення первісної вартості та терміну експлуатації об'єктів;

✓ перевірку правильності та повноти нарахування визначення і облікової інтерпретації амортизації основних засобів.

✓ перевірку первинних облікових документів по операціях з необоротними активами;

Таблиця 2.3.

Матриця цілей аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

№ (i)	№ (ii)	Цілі і завдання перевірки j					
		Першорядні (го- ловні) j=1	jj=1,2,3...	Другорядні цілі j=2	jj=1,2,3...	Супутні та допоміжні цілі і завдання j=3	jj=1,2,3...
1	1	Перевірка відповідності оціночних вартостей бухгалтерській звітності	перевірку відповідності величини первісної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському балансі (ф. № 1) даним бухгалтерського обліку	Перевірка збереження основних засобів та забезпечення контролю за їх наявністю і рухом	перевірка умов експлуатації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Уточнення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю організації	отримання доказів того, що фактична оцінка системи внутрішнього контролю не нижче, ніж попередньо проведена оцінка
	2		перевірку правильності відображення руху основних засобів у примітках до фінансової звітності (ф. № 5) даними бухгалтерського обліку		перевірка системи контролю за наявністю і рухом основних засобів		отримання нової оцінки надійності системи внутрішнього контролю
2	1	Перевірка правильності нарахування і відображення амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку	перевірку правильності оформлення процедури визначення первісної вартості та терміну експлуатації об'єктів	Перевірка дотримання порядку ведення первинної реєстрації операцій з основними засобами	перевірка ведення первинних документів	Уточнення оцінки ефективності управління необоротними активами	отримання даних для перевірки операцій по розрахунках з підрядниками
	2		перевірку правильності та повноти нарахування визначення і облікової інтерпретації амортизації основних засобів		перевірка ведення інвентарних списків по місцях експлуатації		отримання даних для перевірки розрахунків з орендарями
	3		перевірку первинних облікових документів по операціях з нарахування амортизації необоротними активами		перевірка наявності договорів матеріальної відповідальності та списків матеріально-відповідальних осіб		отримання даних для перевірки розрахунків з покупцями і замовниками
3	1	Перевірка правильності відображення наявності і руху основних засобів у бухгалтерському обліку	перевірку правильності кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку	Перевірка технічного стану та повноти використання основних засобів	перевірку повноти використання та визначення незадіяних активів	Отримання даних для перевірки інших ділянок аудиту	
	2		перевірку відповідності даних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку		перевірка інших аспектів порядку та ефективності технічного нагляду		
	3		перевірку результатів інвентаризації наявності та технічного стану основних засобів				

Для вирішення мети 31 необхідно вирішити наступні завдання:

- ✓ перевірку правильності кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку;
- ✓ перевірку відповідності даних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку;
- ✓ перевірку результатів інвентаризації наявності та технічного стану основних засобів;

Як видно, для вирішення третьої основної мети перевірки необхідно вирішити завдання, які частково вирішують практично кожен з другорядних цілей перевірки, наведені в таблиці 2.3. Це пов'язано з тим, що перевірка бухгалтерського обліку як основного елемента системи контролю в умовах національного законодавства не може не включати в себе перевірки документів і інвентаризації, які також будуть задіяні для досягнення цілей збереження активів. Тому на рівні завдань починається зближення і навіть деяке дублювання, тобто вирішені завдання по цілі 31 стають допоміжними для досягнення мети 12, 22 і мети 32.

Розглянемо завдання, які необхідно вирішити для досягнення мети 12 – Перевірка збереження основних засобів та забезпечення контролю за їх наявністю і рухом. Такими завданнями будуть:

- ✓ перевірка умов експлуатації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- ✓ перевірка системи контролю за наявністю і рухом основних засобів.

Розглянемо завдання, які необхідно вирішити для досягнення мети 22 – Перевірка дотримання порядку ведення первинної реєстрації операцій з основними засобами. Такими завданнями будуть:

- ✓ перевірка ведення первинних документів;
- ✓ перевірка ведення інвентарних списків по місцях експлуатації;
- ✓ перевірка наявності договорів матеріальної відповідальності та списків матеріально-відповідальних осіб.

Розглянемо завдання, які необхідно вирішити для досягнення мети 32.

Такими завданнями будуть:

- ✓ перевірку повноти використання та визначення незадіяних активів.
- ✓ перевірка інших аспектів порядку та ефективності технічного нагляду (інвентаризація основних засобів, технічний стан приміщень і т.д.).

Для вирішення супутніх (допоміжних) цілей перевірки також можуть бути сформульовані завдання. Так, для мети 13 – уточнення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю організації – можуть бути сформульовані такі завдання:

- ✓ отримання доказів того, що фактична оцінка системи внутрішнього контролю не нижче, ніж попередньо проведена оцінка;
- ✓ отримання нової оцінки надійності системи внутрішнього контролю.

Для мети 23 – отримання даних для перевірки інших ділянок аудиту – можуть бути сформульовані такі завдання:

- ✓ отримання даних для перевірки операцій по розрахунках з підрядниками;
- ✓ отримання даних для перевірки розрахунків з орендарями;
- ✓ отримання даних для перевірки розрахунків з покупцями і замовниками.

На основі завдань перевірки нами складемо матрицю узгодження цілей і завдань, з урахуванням їх важливості для різних цілей перевірки і виключення дублювання (табл. 2.3).

Як бачимо, в матрицю завдань в таблиці 2.3 не ввійшли завдання від мети 33, так як вони вирішуються при виконанні завдань кожної мети.

Таким чином, матриця завдань перевірки будується не шляхом механічного дезагрегування (переходу від укрупнених показників плану до часткових) матриці цілей, а шляхом дезагрегування та перерозподілу вирішення завдань між цілями аудиту основних засобів. Матриця завдань перевірки є основою для вибору необхідних методів і методики перевірки, переліку ауди-

торських процедур, тобто складання програми перевірки.

У результаті використання матриць цілей і завдань модифікується планування аудиту: традиційно вважається, що спочатку складається план аудиту, а потім програма. Використання матриць завдань перевірки дозволяє спочатку скласти програму перевірки (перелік процедур), а тільки потім зайнятися складанням загального плану з розподілом робіт за виконавцями і періодами.

Безпосереднє здійснення аудиторських процедур пов'язаних з перевіркою правильності і повноти визначення і відображення амортизаційних відрахувань по рахунках бухгалтерського обліку пов'язане з перевіркою облікової політики підприємства.

Аудитор аналізує наказ про облікову політику з метою встановлення послідовності дотримання обраних методів амортизації та їх застосування від періоду до періоду. Також необхідно встановити правильність визначення терміну корисної експлуатації основних засобів. Якщо підприємство часто переглядає ці терміни, то необхідно переконатись в наявності відповідного документу, який по-перше засвідчує факт зміни строку, а по друге – обґрунтування необхідності зміни строку.

Деталізуючи завдання аудиту окреслені вище наведемо перелік завдань для аудиту амортизації основних засобів та інших необоротних активів:

- ✓ аналіз об'єктів, що амортизуються;
- ✓ контроль за правильність визначення амортизаційних відрахувань;
- ✓ перевірка відображення амортизаційних відрахувань в бухгалтерському обліку;
- ✓ оцінка амортизаційної політики суб'єктами господарювання.

Саме останнє завдання часто випускається з уваги аудитора. Це відбувається через те, що економічна доцільність порядку відшкодування капітальних витрат є особистою справою підприємства. І зазвичай від аудитора не вимагають рекомендацій з визначення оптимального способу ведення зваженої і такої, що враховує усі вигоди і ризики від максимального застосування

прав самовизначення, амортизаційної політики. В наступному розділі ми спробуємо обґрунтувати механізм оцінки амортизаційної політики підприємства, максимально наблизивши його до прикладної площини.

Висновки до розділу 2

Провівши дослідження особливостей організації обліку необоротних активів та відображення процесу відшкодування капітальних витрат на їх придбання через застосування амортизаційної політики та обґрунтувавши поточні облікові процедури, як визначальний елемент програми аудиту основних засобів в розрізі контролю їх наявності, використання та амортизації ми прийшли до наступних висновків:

1. Значну питому вагу в складі довгострокових активів більшості виробничих підприємств мають основні засоби. Основним нормативним документом, що регламентує облік основних засобів та їх відображення у національній системі обліку є П(С)БО 7 “Основні засоби”, а в міжнародній фінансовій звітності, є МСБО (IAS) 16 “Основні засоби”. Ключові питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв’язку з ними. Щодо, організації поточного обліку засобів праці, то в їх основу покладено належну організацію синтетичного та аналітичного обліку, на порядок організації якого має визначальний вплив організаційно-виробнича структура та особливості господарського процесу підприємства, технологія виробництва, методи амортизації та обліку зносу, очікуваний час відшкодування капітальних витрат тощо

2. Підприємства проводять нарахування амортизації основних засобів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) із застосуванням одного з п’яти методів економічної амортизації на їх розсуд: прямолінійний метод; метод прискореного зменшення залишкової вартості; метод зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; виробничий метод. Крім вибору методу підприємства самостійно визначають ліквідаційну

вартість об'єктів (а отже, і вартості, що амортизується), термін корисної експлуатації, та застосування до різних груп об'єктів різних методів амортизації. Але збільшення прав збільшує і відповідальність таких управлінських рішень. Визначення часу експлуатації та вартості, що амортизується дає важіль впливу на розмір амортизаційних відрахувань, а отже і на структуру витрат. Однак підприємство отримує можливість маніпулювати показниками фінансового стану.

3. Є дві основні цілі аудиту – з'ясування достовірності відображення господарської діяльності і оцінка ефективності функціонування – складають його предмет. Тому, є доцільним здійснювати систематизацію взаємозалежних цілей та завдань обліку з класифікацією цілей і завдань аудиторської перевірки основних засобів на підприємстві. Сформульовані цілі і завдання перевірки складають “матрицю цілей і завдань перевірки”, яка може бути використана при розробці методик автоматизації складання плану і програми перевірки, так само як і методик комплексної автоматизації аудиторських перевірок. На основі “матриці цілей і завдань перевірки” може будуватися подальше планування і проведення аудиторської перевірки. У сукупності з методами аудиту та аудиторськими процедурами вона складе основу методики аудиту. Матриця завдань перевірки будується не шляхом механічного дезагрегування (переходу від укрупнених показників плану до часткових) матриці цілей, а шляхом дезагрегування та перерозподілу вирішення завдань між цілями аудиту основних засобів. Матриця завдань перевірки є основою для вибору необхідних методів і методики перевірки, переліку аудиторських процедур, тобто складання програми перевірки.

РОЗДІЛ 3. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ АКТИВІВ, ЩО АМОРТИЗУЮТЬСЯ НА ОСНОВІ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

3.1 Аналіз структури, стану і ефективності формування майна ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

В процесі господарської діяльності відбувається постійна трансформація активів і, очевидно, будь-який об’єкт активів може мати два джерела фінансових ресурсів: власні та залучені [112, с. 237].

При аналізі показників активів підприємства порівнянням абсолютних величин в динаміці та оцінкою зміни структури обмежуватись не можна, оскільки їх не досить, для з’ясування характерних рис і особливостей об’єктів, що вивчаються. Більш глибоким є аналіз наявності та стану активів підприємства на основі розрахунку відносних показників, що дає можливість вивчити кількісні співвідношення між окремими різнойменними показниками.

У процесі подальшого дослідження здійснюють оцінку ефективності змін структури і динаміки активів підприємства, його величиною результативних показників ефекту і ефективності господарської діяльності та щодо їх формування за рахунок окремих джерел фінансових ресурсів [55, с. 93].

Ефективна господарська діяльність потребує створення відповідних взаємозв’язків між активами та фінансовими ресурсами, залученими для їх формування (рис. 3. 1).

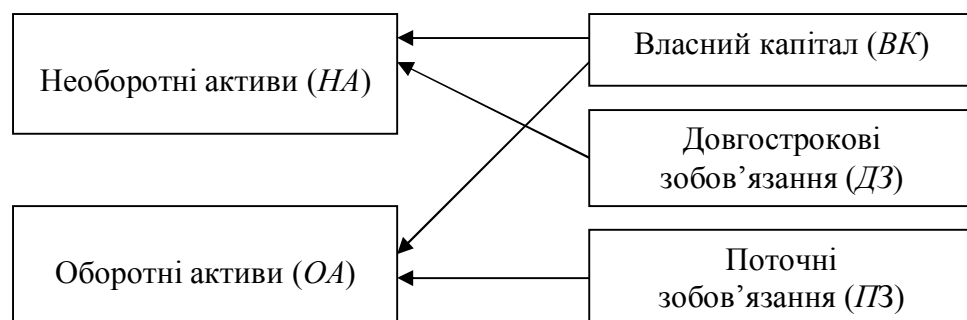


Рис. 3.1. Основні взаємозв’язки між активами і а джерелами їх формування [55, с. 93]

Формування необоротних активів та частини оборотних активів щодо залишків виробничих запасів має повністю фінансуватись за рахунок джерел фінансових ресурсів власною капіталу і довгострокових зобов'язань. Товарні запаси, дебіторська заборгованість і грошові копни повинні покриватися поточними зобов'язаннями [16, с. 161].

Отже, на підприємстві мають бути виконані дві умови [16, с. 162]:

$$\frac{\text{Необоротні активи (НА)}}{\text{Довгострокові фінансові ресурси (ВК + ДЗ)}} \leq 1;$$

$$\frac{\text{Оборотні активи (ОА)}}{\text{Поточні зобов'язання (ПЗ)}} \leq 1.$$

Оцінку стану формування необоротних активів можна здійснювати за окремими ознаками (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Типи формування необоротних активів відносно джерел фінансових ресурсів [42, с. 89]

Типи формування	Джерела фінансових ресурсі	Розрахунок оцінки
1. Оптимальний	<i>ВК</i>	Необоротні активи (<i>НА</i>) \leq <i>ВК</i> Надлишок <i>ВК</i> $ВК : НА > 1,0$
2. Нормальний	<i>ВПК</i>	$ВК < НА \leq ВПК$ Надлишок <i>ВПК</i> $ВПК : НА > 1,0$
3. Нестійкий	<i>ВДЗ</i>	$ВПК < НА \leq ВДЗ$ Надлишок <i>ВДЗ</i> $ВДЗ : НА > 1,0$
4. Кризовий	<i>ВДЗ</i>	$НА > ВДЗ$ Нестача <i>ВДЗ</i> $ВДЗ : НА < 1,0$
де <i>ВК</i> – власний капітал; <i>ВПК</i> – власний і прирівняний до нього капітал; <i>ВДЗ</i> – власний і прирівняний до нього капітал та довгострокові зобов'язання		

Щоб визначити суму необоротних активів (*НА*), що створені за рахунок джерел власного капіталу, необхідно від їх загальної балансової вартості відняти інвестовані в них довгострокові зобов'язання (*ДЗ*). Частки необоротних активів, які формувались за рахунок власного капіталу (*ВНА*) і залученого капіталу (*ЗНА*), визначають у такий спосіб:

$$ВНА = \frac{НА - ДЗ}{НА}, \quad ЗНА = \frac{ДЗ}{НА},$$

$$ВНА + ЗНА = 1,0$$

Для оцінки стану і ефективності формування майна підприємства використовують порівняння темпів зміни показників. Зокрема, окремі порівняння можуть свідчити про наступне [37, с. 121]:

✓ приріст активів, власною капіталу і зобов'язань
 $\frac{\Delta \text{Власний капітал}}{\Delta \text{Активи}} > \frac{\Delta \text{Зобов'язання}}{\Delta \text{Активи}}$, поліпшення фінансової незалежності підприємства;

✓ приріст необоротних, оборотних і в цілому активів
 $\frac{\Delta \text{Необоротні активи}}{\Delta \text{Активи}} \geq \frac{\Delta \text{Оборотні активи}}{\Delta \text{Активи}}$, нарощування потенціалу підприємства;

✓ приріст середньорічної вартості активів (СВА) і чистого доходу
 $\frac{\Delta \text{Чистий дохід}}{\text{Чистий дохід}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$, ефективне використання активів;

✓ приріст середньорічної вартості активів і доданої вартості
 $\frac{\Delta \text{Додана вартість}}{\text{Додана вартість}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$, поліпшення задоволення потреб всіх учасників гос-

подарської діяльності;

✓ приріст і середньорічної вартості активів і валової продукції
 $\frac{\Delta \text{Валова продукція}}{\text{Валова продукція}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$, ефективне використання потенціалу підприємства;

✓ приріст середньорічної вартості активів і створеного прибутку від господарської діяльності
 $\frac{\Delta \text{Прибуток від господарської діяльності}}{\text{Прибуток від господарської діяльності}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$, поліпшення

ефективності господарської діяльності;

✓ приріст середньорічної вартості активів і чистого прибутку
 $\frac{\Delta \text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий прибуток}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$, привабливість господарської діяльності;

✓ приріст балансової і первісної вартості активів
 $\frac{\Delta \text{Балансова вартість активів}}{\text{Балансова вартість активів}} > \frac{\Delta \text{Первісна вартість активів}}{\text{Первісна вартість активів}}$, поліпшення придатності активів;;

✓ приріст валового прибутку і середньорічної вартості активів

$\frac{\Delta \text{Валовий прибуток}}{\text{Валовий прибуток}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$, ефективна діяльність структурних підрозділів по

виробництву об'єктів господарської діяльності.

Використовуючи порівняння, можна зробити висновок: якщо темпи збільшення активів переважають темпи збільшення результативних показників господарської діяльності, то при інших рівних умовах підприємство втрачає фінансову стабільність. А якщо ж навпаки, відбувається зменшення ресурсомісткості об'єктів господарювання, покращується використання активів, підвищується їх рентабельність [105, с. 82].

Результативні показники віддачі активів є основним джерелом самофінансування підприємств, регіонів і держави, забезпечують розвиток продуктивних сил і сприяють покращенню добробуту населення [7, с. 119].

Таким чином нами пропонується модель аналізу стану і ефективності формування майна підприємства, яка складається з трьох етапів.

На першому етапі проводиться загальна оцінка стану майна і його окремих частин (табл. 3.2).

З даних аналітичної таблиці 3.2 можна зробити висновок, що на кінець року вартість майна в розпорядженні підприємства становила 26430 тис. грн. За аналізований період майно підприємства зменшилось на 1046 тис. грн., або на 3,81 %. Такі зміни на 67,30 % відбулись за рахунок зменшення величини основного капіталу підприємства на 704 тис. грн., або на 3,77 %.

Негативний вплив на темп приросту активів на рівні 32,7 % мало зменшення на 342 тис. грн. загальної величини оборотних активів (-3,89 %). У загальній вартості майна, яке перебуває в розпорядженні підприємства, 68,05 % становлять основні засоби й необоротні активи, які збільшилися питомо вагу в загальній вартості майна на кінець звітнього періоду на 0,03 %.

Оборотні активи на фоні зниження темпу приросту на 3,89 % зменшили долю і в загальній вартості майна. Так, їхня питома вага з показника в 31,98 % знизилась до 31,95 %, причому матеріальні активи на кінець звітнього

періоду зменшились на 1042 тис. грн., а їхня питома вага в загальній вартості оборотного капіталу зменшилась на 3,53 %.

Таблиця 3.2

**Загальний аналіз наявності, стану та динаміки зміни майна ПАТ
“Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році***

Актив	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	на початок звітного періоду тис. грн.	на кінець звітного періоду тис. грн.	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	в абсолютних величинах тис. грн. (3 - 2)	у питомій вазі (5 - 4)	у % на початок періоду (6:2)*100	у % до зміни підсумку балансу (6:66)*100
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I.Необоротні активи	18 690,00	17986,00	68,02	68,05	-704,00	+0,03	-3,77	+67,30
II.Оборотні активи	8786,00	8444,00	31,98	31,95	-342,00	-0,03	-3,89	+32,70
у тому числі - запаси	2887,00	1845,00	10,51	6,98	-1042,00	-3,53	-36,09	+99,62
- векселі одержані	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	*	0,00
- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	424,00	641,00	1,54	2,43	+217,00	+0,89	+51,18	-20,75
- дебіторська заборгованість за розрахунками та інша	4674,00	5031,00	17,01	19,04	+357,00	+2,03	+7,64	-34,13
- грошові кошти та їх еквіваленти	792,00	916,00	2,88	3,47	+124,00	+0,59	+15,66	-11,85
- інше	9,00	11,00	0,03	0,04	+2,00	+0,01	+22,22	-0,19
III.Витрати майбутніх періодів	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	*	0,00
Баланс	27476,00	26430,00	100,00	100,00	-1046,00	0,00	-3,81	+100,00

*Розраховано за даними офіційної фінансової звітності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

Частка дебіторської заборгованості за розрахунками зросла на 2,03 %, в той час, як питома вага дебіторської заборгованості за товари роботи та послуги зросла на 0,89 % що в цілому позитивно впливає у короткостроковому періоді на фінансовий стан підприємства на фоні збільшення грошових коштів на 124, тис. грн., що склало позитивну динаміку приросту абсолютно ліквідної частини капіталу за увесь період 2012 р. на рівні – 15,66 %.

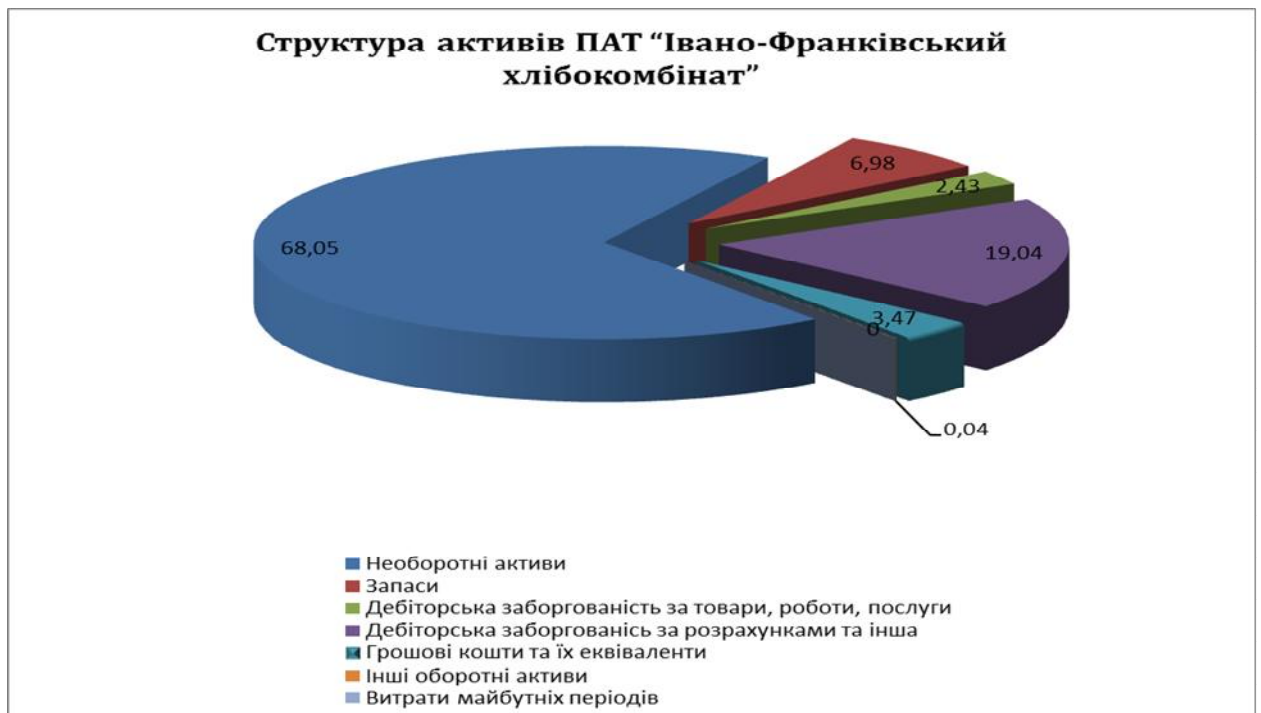


Рис. 3.2. Структура майна ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році

Питома вага необоротних активів зберігає 68,05 % в структурі майна, і у 2012 році спостерігається посилення структурних позицій у бік збільшення долі необоротних активів капіталу підприємства (рис. 3.2). Причому такий приріст, як засвідчують показники балансу, забезпечує в основному ріст питомої ваги нематеріальних активів підприємства.

На другому етапі проводиться визначення типу формування необоротних активів відносно джерел фінансових ресурсів таблиця 3.3. З таблиці 3.3 видно, що підприємство на початок року сформувало нормальний тип необоротних активів, так надлишок власного капіталу і довгострокового позикового капіталу на початок року склав 289 тис. грн. І до кінця 2012 року цей показник різко зріс до рівня 841 тис. грн., або на 191 %.

Такі зміни відбулись через збільшення розміру власного капіталу за аналізований період на 3390 тис. грн. та зниження вартості необоротних активів на 704 тис. грн. Ріст цього показника опосередковано свідчить про зміни у розмірах власних оборотних коштів за цей же період.

Таблиця 3.3

Типи формування необоротних активів відносно джерел фінансових ресурсів на ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році*

<i>Показники</i>	<i>На початок року тис. грн.</i>	<i>На кінець року тис. грн.</i>	<i>Зміна тис. грн.</i>
1. Власний капітал (ВК)	10561,00	13951,00	+3390,00
2. Забезпечення наступних витрат і платежів	-	-	-
3. Наявність власного і прирівняного до нього капіталу (ВКП)	10561,00	13951,00	+3390,00
4. Довгострокові зобов'язання	8418,00	4876,00	-3542,00
5. Наявність власних і довгострокових коштів для формування необоротних активів (ВДЗ)	18979,00	18827,00	-150,00
6. Необоротні активи (ВДЗ)	18 690,00	17986,00	-704,00
7. Надлишок (брак) ВК	-8129,00	-4035,00	+4094,00
8. Надлишок (брак) (ВКП)	+289,00	+841,00	+552,00

*Розраховано за даними офіційної фінансової звітності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

На третьому етапі на основі порівняння темпів зміни окремих показників необхідно дати оцінку ефективності формування майна підприємства (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналітичне порівняння темпів зміни окремих показників діяльності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році

<i>№ з/п</i>	<i>Показники</i>	<i>2011 р., тис. грн.</i>	<i>2012 р., тис. грн.</i>	<i>Зміна</i>	
				<i>Абсолютна тис. грн.</i>	<i>Темп приросту %</i>
1	Загальна величина активів	27476,00	26430,00	-1046,00	-3,81
2	Необоротні активи та витрати майбутніх періодів	18 690,00	17986,00	-704,00	-3,77
3	Оборотні активи	8786,00	8444,00	-342,00	-3,89
4	Власний капітал та прирівняні кошти	10561,00	13951,00	+3390,00	+32,10
5	Загальна сума зобов'язань	16915,00	12479,00	-4436,00	-26,22
6	Середньорічна вартість активів	25950,00	26953,00	+1003,00	+3,87
7	Валова продукція	105204,00	131472,00	26268,00	+24,96
8	Чистий дохід	90773,00	113598,00	+22825,00	+25,15
9	Валовий прибуток	25465,00	31818,00	+6353,00	+24,95
10	Прибуток від господарської діяльності	3634,00	4655,00	+1021,00	+28,10
11	Чистий прибуток	2626,00	3390,00	+764,00	+29,09
12	Додана вартість	72155,00	89370,00	+17215	23,86
13	Первісна вартість активів	45316,00	48070,00	+4754,00	+10,49

Оцінку темпам зміни показників діяльності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році, проведемо в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Результати аналітичного порівняння темпів зміни окремих показників діяльності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році*

№ з/п	Показники	Порівняння	Характеристика значення
1	$\frac{\Delta \text{Власний капітал}}{\Delta \text{Активи}} > \frac{\Delta \text{Зобовязання}}{\Delta \text{Активи}}$	$\frac{3390}{-1046} i \frac{-4463}{-1046}$	-3,25<4,267
2	$\frac{\Delta \text{Необоротні активи}}{\Delta \text{Активи}} \geq \frac{\Delta \text{Оборотні активи}}{\Delta \text{Активи}}$	$\frac{-704}{-1046} i \frac{-342}{-1046}$	0,67>0,32
3	$\frac{\Delta \text{Чистий дохід}}{\text{Чистий дохід}} > \frac{\Delta \text{Активна (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$	$\frac{22825}{113598} i \frac{1003}{26953}$	0,20>0,04
4	$\frac{\Delta \text{Додана вартість}}{\text{Додана вартість}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$	$\frac{17215}{89370} i \frac{1003}{26953}$	0,19>0,04
5	$\frac{\Delta \text{Валова продукція}}{\text{Валова продукція}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$	$\frac{26268}{131472} i \frac{1003}{26953}$	0,20>0,04
6	$\frac{\Delta \text{Прибуток від господарської діяльності}}{\text{Прибуток від господарської діяльності}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$	$\frac{1021}{4655} i \frac{1003}{26953}$	0,22>0,04
7	$\frac{\Delta \text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий прибуток}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$	$\frac{764}{3390} i \frac{1003}{26953}$	0,23>0,04
8	$\frac{\Delta \text{Балансова вартість активів}}{\text{Балансова вартість активів}} > \frac{\Delta \text{Первісна вартість активів}}{\text{Первісна вартість активів}}$	$\frac{-1046}{26430} i \frac{4754}{48070}$	-0,04<0,9
9	$\frac{\Delta \text{Валовий прибуток}}{\text{Валовий прибуток}} > \frac{\Delta \text{Активи (СВА)}}{\text{Активи (СВА)}}$	$\frac{6353}{31818} i \frac{1003}{26953}$	0,19>0,04

За даними проведених розрахунків (табл. 3.5) зробимо наступні узагальнення:

- ✓ порівняння темпів приросту активів, власного капіталу і зобов'язань свідчать про погіршення фінансової незалежності аналізованого підприємства (-3,25<4,267);
- ✓ порівняння темпів приросту необоротних, оборотних і в цілому активів свідчить про підйом потенціалу підприємства (0,67>0,32);
- ✓ приріст середньорічної вартості активів (СВА) і чистого доходу свідчить про ефективне використання активів (0,2>0,03);
- ✓ приріст і середньорічної вартості активів і доданої вартості свідчить про задоволення потреб всіх учасників господарської діяльності підприємства (0,19>0,03);
- ✓ приріст середньорічної вартості активів і валової продукції свідчить

про ефективне використання потенціалу підприємства ($0,19 > 0,04$);

✓ приріст середньорічної вартості активів і створеного прибутку від господарської діяльності свідчить про загальне поліпшення ефективності господарської діяльності в цілому ($0,22 > 0,04$);

✓ приріст середньорічної вартості активів і чистого прибутку свідчить про привабливість господарської діяльності ($0,23 > 0,04$);

✓ приріст балансової і первісної вартості активів свідчить про погіршення придатності активів ($-0,04 < 0,9$);

✓ приріст валового прибутку і середньорічної вартості активів свідчить про ефективну діяльність структурних підрозділів по виробництву об'єктів господарської діяльності.

За усіма показниками оцінки стану і ефективності формування майна підприємства можна зробити висновок про достатньо високий рівень ефективності менеджменту ПАТ “Івано-франківський хлібокомбінат”. Резервом підвищення ефективності управління в майбутніх звітних періодах мають стати дії підприємства, щодо зменшення фінансової залежності та збільшення показників придатності основних фондів підприємства. Таким чином при наявності у ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” нормального типу структури необоротних коштів та хороших темпів приросту чистого прибутку по відношенні до приросту середньорічної вартості активів, спостерігається ефективне використання виробничого потенціалу та незначне погіршення фінансової незалежності.

Для аналізу показників ефективності функціонування капіталу розраховуємо низку відносних показників прибутковості за даними фінансової звітності (рис. 3.2) [16, с. 153].

Рівень прибутковості підприємства практично по всіх досліджуваних показниках показує позитивну динаміку. Рівень рентабельності виробництва зберігається на кінець аналізованого періоду на відмітці 6,79 % (рис. 3.2).

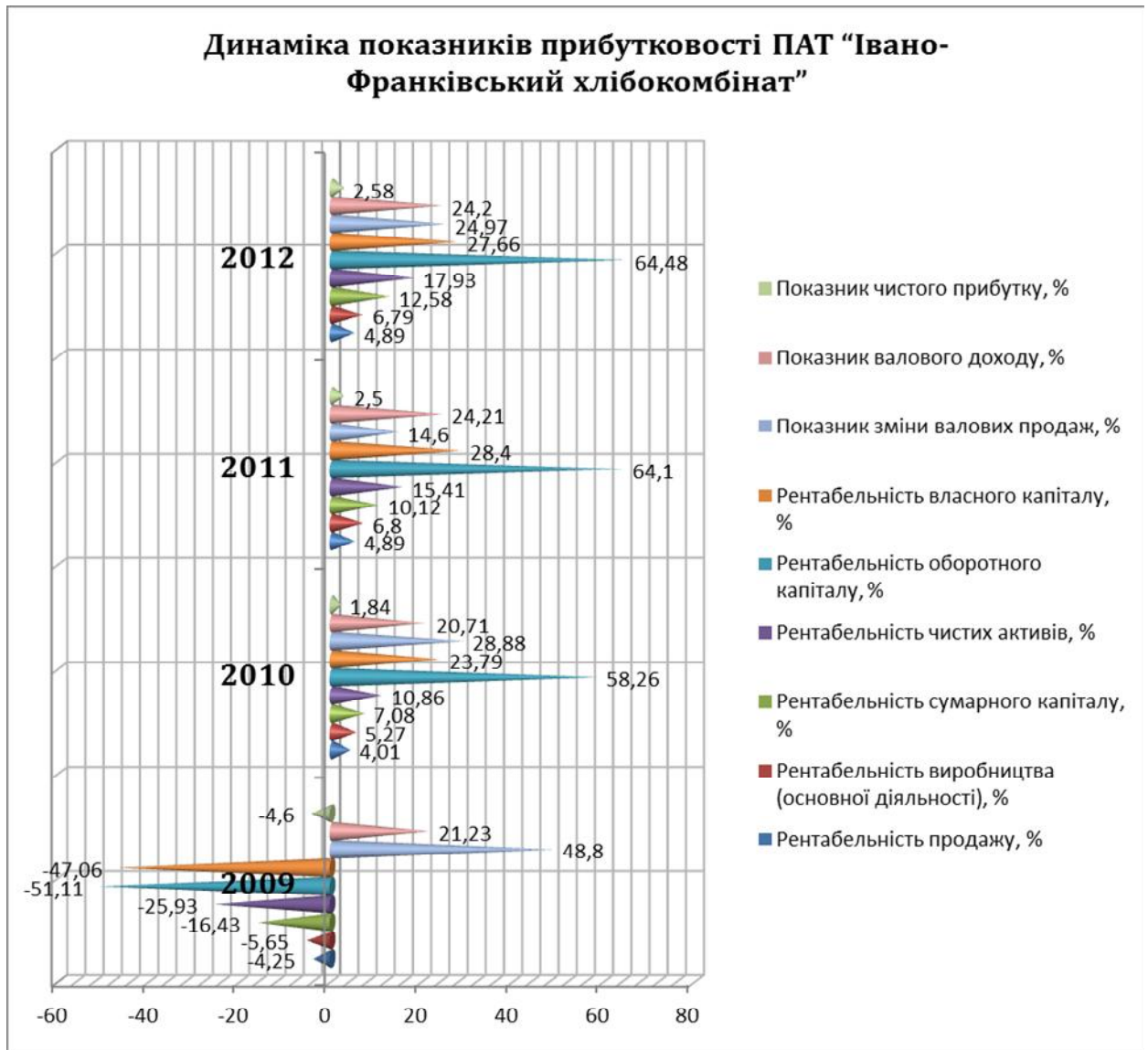


Рис. 3.3 Динаміка зміни показників прибутковості ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

Приріст показника чистого прибутку ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” склав за 7,18 % з -4,6 % у 2009 році до рівня 2,5 % на кінець 2012 року. Показник рентабельності використання загального капіталу на кінець 2012 року склав 12,58 %, що на 2,46 % більше ніж у попередньому 2011 році.

Позитивна динаміка у показнику рентабельності оборотного капіталу свідчить про високий рівень ефективності використання поточних активів. Так на кінець 2012 року на кожен гривню середньорічної вартості поточних активів підприємство заробило 0,64 гривні чистого прибутку. Це дуже хороший показник, а особливо, якщо врахувати його значення трьохрічної давнини на рівні -0,51 гривні. Іншими словами, аналізоване підприємство в корот-

кий строк змогло мобілізувати усі наявні ресурси та вийти на високий рівень прибутковості за рахунок підвищення рівня рентабельності продаж з -4,25 % у 2009 році, до 4,89 % на кінець 2012 року.

3.2 Аналіз ефективності використання основних фондів на ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

Великий вплив на фінансовий стан підприємства справляє ефективність використання окремих елементів активів. Для оцінки рівня впливу на фінансовий стан підприємства основних засобів можна використовувати показники фондівіддачі та фондомісткості.

Фондовіддача (капіталовіддача) показує, які обсяги господарської діяльності (виробничі, товарні) здійснює підприємство протягом року в розрахунку на кожен гривню розміщених фінансових ресурсів в основних засобах за їх первісною вартістю [22, 42, 71, 105, 112]. Збільшення цього відношення слід тлумачити як підвищення ефективності і управління основними засобами. Для розрахунку показника обсяги господарської діяльності можуть виступати у формі чистого доходу (за товарними об'єктами) або доданої вартості. Поки що в економічній літературі нема єдиної думки стосовно вартісного оцінювання продукції, прийнятого в розрахунок показника фондівіддачі. Найреальніша фондівіддача розрахована у натуральному виразі. Однак галузь застосування натуральних показників обмежена. На практиці фондівіддачу визначають на основі обсягу продукції [55, с. 178].

Показник фондівіддачі характеризує рівень інтенсивності використання (завантаження) основних засобів і, свідчить про обсяг господарської діяльності, що забезпечується кожною гривнею, розміщеною в об'єктах основних засобів. За допомогою цього показника можливо розрахувати приріст підприємницької потужності підприємства [28, с. 85].

На рівень фондівіддачі впливають різні чинники, пов'язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих фондів, особливо їх активної частини. Всі чинники можна поділити на дві

групи: – ті, що не залежать від ступеня використання основних фондів; – ті, що залежать від ступеня використання основних фондів. До першої групи чинників належать: розвиток кооперованих зв'язків і зміна матеріаломісткості та трудомісткості продукції; зміна цін на сировину, матеріали, готову продукцію та ін. Зростання кооперованих поставок, матеріаломісткості веде до зростання фондівдачі [112, с. 169].

До другої групи чинників належать: зміна питомої ваги машин і устаткування в складі основних фондів, підвищення змінності роботи устаткування; зменшення внутрішньозмінних простоїв; зміна рівня внутрішньозаводської спеціалізації та ін. Аналіз фондівдачі проводять у двох напрямках. Перший з них є визначення впливу фондівдачі на обсяг виробництва. Проаналізуємо вплив на рівень фондівдачі таких чинників, як: продуктивність устаткування; коефіцієнт змінності вартості одиниці устаткування; питома вага машин і устаткування у загальній вартості фондів (табл. 3.6).

Щоб розрахувати вплив даних чинників, формулу фондівдачі подамо у такому вигляді [42, с. 218]:

$$\Phi_{\epsilon} = \frac{O_{\epsilon}}{\Phi_{\text{ср.в.оз.}}},$$

де O_{ϵ} – обсяг виробництва товарної продукції;

$\Phi_{\text{ср.в.оз.}}$ – середньорічна вартість основних виробничих фондів.

Таблиця 3.6

Аналіз впливу факторів на показник фондівдачі ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році*

Показники	Минулий рік	Підстановка	Звітний рік	Відхилення (+/-)	
				Абсолютне тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6
Обсяг товарної продукції, тис. грн.	65308,0	81811,0	81811,0	16503,0	25,27
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	17872,0	17872,0	17225,5	-645,5	-3,62
Фондівдача грн.	3,65	4,57	4,75	1,1	30,14

*Розраховано за даними офіційної фінансової звітності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

Обсяг товарної продукції для розрахунку показника фондівдачі визначимо розрахунковим шляхом за даними показників балансу підприємства про залишки продукції на початок і кінець звітної періоду та обсягу собівартості реалізованої продукції ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”.

Встановимо вплив окремих факторів на показник фондівдачі методом послідовних ланцюгових підстановок.

$$\Phi O_{\sigma} = \frac{65308.0}{17872.0} = 3.65 \text{ грн.}$$

$$\Phi O_{\text{умов}} = \frac{81811.0}{17872.0} = 4.57 \text{ грн.}$$

$$\Phi O_{\text{з}} = \frac{81811.0}{17225.5} = 4.75 \text{ грн.}$$

Зміна фондівдачі під впливом факторів:

$$\Delta \Phi O_{\text{оз}} = 4.75 - 4.57 = 0,18$$

$$\Delta \Phi O_{\text{ов}} = 4.57 - 3.65 = 0,92$$

Балансова перевірка проведених розрахунків:

$$\Delta \Phi O = 0,18 + 0,92 = 1,1 = 4.75 - 3.65$$

Таким чином у зв'язку із зростанням обсягу виробництва продукції на 25,27 % фондівдача зросла 0,92 гривня на кожну гривню вартості основних фондів. Під впливом зменшення величини середньорічної вартості основних фондів на 3,62 % показник фондівдачі зріс ще на 0,18 гривні. Таким чином сумарний вплив обох факторів забезпечив приріст показника фондівдачі на рівні 1,1 гривні на кожній гривні середньорічної вартості основних засобів.

Капіталомісткість (фондомісткість) обернений показник до фондівдачі, який показує, яку суму фінансових ресурсів розмістило підприємство в основних засобах, щоб забезпечити обсяги господарської діяльності на суму в 1 гривню. Зменшення цього показника при одночасному збільшенні розміщення фінансових ресурсів в основних засобах і обсягів господарювання слід вважати як поліпшення фінансового стану аналізованого підприємства (табл. 3.6).

**Аналіз рівня використання наявних основних засобів на
ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році***

Показники	Минулий рік	Поточний рік	Зміна (+/-)	
			Абсолютне тис. грн.	Темп приросту %
1	2	4	5	6
Вартість задіяних у господарській діяльності основних фондів, тис. грн.	32510,0	33072,0	562,0	1,73
Загальна вартість усіх наявних основних фондів, тис. грн.	35337,0	38455,0	3118	8,82
Рівень використання основних фондів %	92,0	86,0	-6	-6,52

*Розраховано за даними офіційної фінансової звітності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

Рівень використання наявних основних засобів – характеризується відношенням вартості об’єктів, що використовуються в господарській діяльності, до вартості всіх наявних об’єктів. Якщо від вартості наявних відняти вартість використовуваних основних засобів, позначимо різницю, як $\Delta OЗ$, та помножмо на показник фондівдачі (ΦO) на виході отримаємо потенційний резерв зростання обсягів господарської діяльності.

З даних таблиці 3.6 видно, що у 2012 році незважаючи на приріст вартості задіяних в господарській діяльності основних засобів на 560,0 тис. грн. рівень їх використання знизився на 6,25 % і склав 86,00 %. Потенційний резерв зростання обсягів випуску продукції за інших незмінних умов складає $(38455.0 - 33072.0) \times 4.75 = 25569.25 \text{ тис. грн.}$ Тобто при максимальному завантаженні основних засобів у господарській діяльності підприємство зможе організувати приріст обсягу випуску товарної продукції на 31,25 % від її значення на кінець 2012 року за інших незмінних умов.

Відносна економія (перевитрата) фінансових ресурсів, що розміщені в основних засобах, показує, яку величину коштів економить (Е) або перевитрачає (П) підприємство за рахунок зміни інтенсивності їх використання за показником фондівдачі:

$$E(\Pi) = (\Phi O_1 - \Phi O_0) \times O_1,$$

де ΦO_1 , ΦO_0 , O_1 відповідно фондівдача і обсяги господарської діяльності в періоді, що аналізується, і в попередньому.

На ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році спостерігається перевитрати фінансових ресурсів на формування іммобілізованих коштів (необоротних активів) на рівні 646,6 тис. грн. ($1.1 \times -645.5 = -646.6$).

Придатність основних засобів характеризується відношенням балансової і первісної їх вартості, відбиває частку, яка за розрахунком ще не зносилась і, отже, не перенесена на об’єкти господарської діяльності. Як уже зазначалось нами в параграфі 1.3 при прийнятті управлінських рішень щодо оновлення і ліквідації основних засобів необхідно враховувати, що сума нарахованого зносу, а отже і частка придатності, не завжди достатньо точно відбивають рівень фактичного фізичного зносу. Тому треба визнати, що оскільки знос основних засобів визначається за розрахунковими нормами амортизації, то і оцінка їх стану є дещо умовною. Більш висока величина придатності основних засобів забезпечує більшу ймовірність стійкого фінансового стану підприємства

Якщо відняти від 1,0 показник придатності основних засобів, одержимо їх рівень зносу. Цей показник можна розрахувати і як відношення суми зносу до первісної вартості основних засобів. Він виражає частину вартості основних засобів, яка перенесена на об’єкти господарської діяльності [7, с. 236].

На ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році зношуваність основних фондів на рівні $\left(\frac{21570}{38455}\right)$ 56,09 %, придатними до використання є менше половини вартості активів 43,9 % основних засобів. Співвідношення темпів приросту балансової і первісної вартості основних засобів – показує на скільки відсотків змінюється балансова вартість зі зміною первісної на 1 %. Якщо величина цього показника більша 1,0, це свідчить про створення умов поліпшення ефективності використання основних засобів та фінансового стану підприємства. На досліджуваному підприємстві балансова вартість

основних засобів змінюється на $-0,43 \left(\frac{-3.88\%}{8.82\%} \right)$ на кожен відсоток приросту первісної вартості, що свідчить про недостатність заходів спрямованих на поліпшення технічного забезпечення та придатності до експлуатації основних засобів.

Рівень оновлення основних засобів характеризує частку основних засобів, що надійшли на підприємство за період, що аналізується, у загальній їх первісній вартості на дату оцінки. Нормативний рівень показника повинен бути більший ніж середня норма амортизації основних засобів на підприємстві [31, с.127].

Термін оновлення основних засобів показує період, на протязі якого підприємство може оновити всі наявні основні засоби. Показник визначається як відношення вартості основних засобів на початок періоду, що аналізується, до вартості основних засобів, що надійшли на підприємство в цьому періоді [37, с. 129].

Рівень вибуття основних засобів характеризує відношення вартості об'єктів, що вибули в періоді, що досліджується, до їх вартості на початок цього періоду. Показник свідчить про інтенсивність вибуття основних засобів, тобто показує рівень вибуття тих об'єктів, які або морально застаріли, або зношені й непридатні для подальшого використання [16, с. 128].

Позитивною в діяльності підприємства є ситуація, коли вартість основних засобів, що надходять на підприємство, перевищує вартість вибулих основних засобів. Для визначення стану цієї ситуації розраховують рівень приросту основних засобів, як відношення різниці між надходженням і вибуттям основних засобів до їх вартості на початок досліджуваного періоду.

Середньорічна норма амортизації основних засобів показує суму (інтенсивність) їх зносу в процесі господарської діяльності відносно середньорічної первісної вартості [37, с. 130].

Продуктивність використання основних засобів характеризує обсяги господарської діяльності на 1 грн. перенесеної їх вартості (амортизації) на

витрати, пов'язані із створенням об'єктів господарювання. Збільшення цього показника в динаміці свідчить про можливість поліпшення фінансового стану підприємства [16, с. 129].

Амортизаційне навантаження на господарську діяльність – показує рівень перенесеної вартості основних засобів (амортизації) на 1 грн. обсягів господарської діяльності. Поліпшення фінансового стану відбувається, якщо величина цього показника зменшується.

Таблиця 3.7

Аналіз рівня амортизаційного навантаження на господарську діяльність ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році*

Показники	2011 р.	2012 р.	Зміна (+/-)	
			Абсолютне тис. грн.	Темп приросту %
1	2	4	5	6
Приріс накопиченого зносу за рік тис. грн.	3656,0	3799,0	143,0	3,91
Обсяг товарної продукції, тис. грн.	65308,0	81811,0	16503,0	25,27
Рівень використання основних фондів %	0,06	0,05	-0,01	16,67

*Розраховано за даними офіційної фінансової звітності ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат”

За даними таблиці 3.7 можна зробити висновок про незначне амортизаційне навантаження випуску товарної продукції та хороші перспективи покращення ефективності використання основних засобів. Зокрема при збільшенні обсягу випуску на 25,27 % приріст амортизаційних відрахувань на кожному гривню обсягу випуску скоротився на 16,67 %.

Сукупність фінансових ресурсів, розміщених в основних засобах, показує протягом якого періоду за рахунок чистого прибутку і амортизації можна здійснити формування аналогічної суми фінансових ресурсів.

Співвідношення темпів приросту результативних показників господарської діяльності основних засобів визначається за чистим доходом, доданою вартістю і чистим прибутком і, за умови його величини більше 1, свідчить про поліпшення фінансового стану підприємства.

Для характеристики ступеня завантаження основних засобів аналізують

коефіцієнти, що дозволяють здійснити оцінку:

- екстенсивного використання як співвідношення фактичного і нормативного (можливого) часу використання основних засобів;
- інтенсивного використання як співвідношення фактичного і нормативного (можливого) обсягу створених об'єктів діяльності (у вартісному або натуральному виразі) за одиницю часу;
- комплексного (інтегрального) використання, як добуток коефіцієнтів екстенсивної та інтенсивної оцінки використання.

Ефективність використання встаткування характеризується рядом показників.

Коефіцієнт екстенсивного використання встаткування – характеризує ефективність використання устаткування за часом:

$$K_{екст} = \frac{F_{ф}}{F_{пл}}$$

де $F_{ф}$ – фактичний фонд часу роботи одиниці встаткування за рік, годин;

$F_{пл}$ – плановий фонд часу роботи одиниці встаткування за рік, годин.

Фактичний фонд часу роботи менше планового у зв'язку з виникаючими втратами часу: надплановий ремонт устаткування, простої у зв'язку з поломками, відсутністю матеріалів, енергії, у зв'язку з очікуванням транспортних засобів.

Коефіцієнт інтенсивного використання устаткування – характеризує ефективність використання устаткування за продуктивністю:

$$K_{инт} = \frac{B_{ф}}{B_{пл}}$$

де $B_{ф}$ – фактична продуктивність устаткування, шт/година;

$B_{пл}$ – максимальна (або планова) продуктивність устаткування, шт/година.

Коефіцієнт інтенсивного використання встаткування може також бути представлений як відношення фактично виробленої продукції до максималь-

НО МОЖЛИВОГО ВИПУСКУ.

Коефіцієнт інтегрального використання встаткування:

$$K_{\text{інтег}} = K_{\text{екст}} \times K_{\text{інт}}$$

тобто добуток коефіцієнтів екстенсивного й інтенсивного використання встаткування:

Розрахуємо показники інтенсивного та екстенсивного використання устаткування на досліджуваному підприємстві (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Аналіз ефективності використання устаткування
ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” у 2012 році***

Показники	2011 р.	2012 р.	Абсолютне відхилення, ±
1. Средньогодинна продуктивність устаткування (B_{ϕ}), шт	12	9	-3
2. Средньогодинна виробнича потужність устаткування ($B_{пл}$), шт	14	14	
3. Фактичний фонд часу роботи одиниці встаткування за рік (F_{ϕ}), година	1986	1729	-259
4. Плановий фонд часу роботи одиниці встаткування за рік ($F_{пл}$), година.	2002	2002	-
5. Коефіцієнт екстенсивного використання встаткування ($K_{екст}$)	0,99	0,86	-0,13
6. Коефіцієнт інтенсивного використання встаткування ($K_{інт}$)	0,85	0,64	-0,21
7. Коефіцієнт інтегрального використання встаткування ($K_{інтег}$)	0,84	0,55	-0,29

*Розраховано за даними офіційної фінансової звітності та даних зведеного синтетичного обліку ДКГ ТЦ “Сервіс-Авто”

Аналіз використання встаткування показав, що у 2012 році спостерігається зниження як екстенсивного, так й інтенсивного використання встаткування. Коефіцієнт екстенсивного використання встаткування знизився на 13 % і склав 86 %, тобто втрати робочого часу склали $100 - 86 = 14$ %. Коефіцієнт інтенсивного використання встаткування знизився на 0,21. Це відбулося за рахунок зниження середньо-годинної продуктивності одиниці встаткування. Коефіцієнт інтегрального використання встаткування так само знизився, і склав 55%. Таким чином, загальні втрати склали у звітному році – 29 %.

Економічна ефективність формування активів складне і багатофакторне явище. Вона формується під впливом результатів використання не тільки необоротних і оборотних активів, але і робочої сили, природних ресурсів, підприємницьких здібностей, економічної політики держави. Показники господарювання відображають ефективність використання активів і її вплив на фінансовий стан комплексно, з урахуванням всіх факторів. Водночас, рівень ефективності використання активів впливає на показники віддачі інших ресурсів. Тому, вивчення ефективності використання активів за допомогою загальних показників ефекту господарювання не тільки не применшує роль фінансового аналізу, але і збагачує інформаційну базу для потреб прийняття управлінських рішень щодо поліпшення фінансового стану господарюючих суб'єктів.

3.3 Оцінка впливу способів амортизації основних фондів на раціоналізацію грошових потоків виробничої компанії

Оскільки амортизаційні відрахування є одним з власних джерел інвестицій для виробничих підприємств (а в умовах істотного зниження прибутковості бізнесу і значного стиснення можливостей довгострокового кредитування - чи не основним джерелом інвестицій), логічно було б оцінити, як законодавчо дозволені способи амортизації могли б допомогти підприємствам раціоналізувати їх грошові потоки і збільшити їх інвестиційні можливості. При цьому як основний чинник, що впливає на привабливість того або іншого способу амортизації, слід розглядати чинник часу, який, як відомо, має свою ціну.

Як зазначалось в параграфі 2.2 амортизація основних засобів згідно Положенню ПСБО 7 може проводитися одним з таких методів, як прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий методи [48].

Оскільки виробничий метод прямо прив'язаний до обсягу випуску, розглянемо в роботі результати лише чотирьох методів.

Описані методи відрізняються один від одного швидкістю накопичення зносу (див. табл. 3.7). Оскільки амортизаційні відрахування є елементом собівартості, збільшення їх розміру приводить до зменшення прибутку підприємства, а отже, і бази оподаткування для сплати податку на прибуток. При цьому будучи умовним нарахуванням у складі собівартості, тобто не створюючи для підприємства власне грошової витрати (Cash-out), амортизаційні відрахування збільшують для підприємства грошовий потік коштів (Cash-in) [117].

Таблиця 3.7

Зведені дані по річних сумах амортизації в розрізі застосування різних методів*

Метод амортизації згідно ПСБО 7	1-й амортизаційний період	2-й амортизаційний період	3-й амортизаційний період	4-й амортизаційний період	5-й амортизаційний період
Прямолінійний	3600	3600	3600	3600	3600
Зменшення залишкової вартості	81734	46940	26958	15482	8891
Прискорений	76800	46080	27648	16589	12883
Кумулятивний	59940	48060	36000	23910	12060

*Розраховано за даними прикладу наведеного в параграфі 2.2

Таким чином, більш прискорені способи дозволяють на початковому етапі “списати” в собівартість велику частину вартості майна, тим самим зменшивши прибуток оподаткування (рис. 3.4). Зате в пізні терміни використання майна, навпаки, за рахунок зниження амортизаційних відрахувань збільшується прибуток оподаткування. Тим самим за рахунок прискорення амортизації база оподаткування по прибутку зміщується в часі до пізніших періодів. З урахуванням чинника вартості грошей в часі це означає зниження поточної вартості витрат компанії по сплаті податку на прибуток [10, с. 237].

Джерелами інвестиційних засобів, що генеруються власною господарською діяльністю підприємства, є як амортизація, так і чистий прибуток (прибуток після оподаткування). Оскільки спосіб амортизаційних відраху-

вань змінює пропорції цих двох складових в часі, економічно правильним було б оцінювати “вигоду” підприємства як сумарну величину амортизації і чистого прибутку впродовж деякого періоду часу, рівного терміну використання фондів. При цьому оцінка цієї “вигоди” повинна проводитися в часі з деяким дисконтом, залежним від віддаленості терміну отримання доходу від теперішнього моменту.



Рис. 3.4. Розмір річних амортизаційних відрахувань

Оцінити економічний ефект підприємства від використання різних методів амортизації в сумарному грошовому потоці амортизаційних відрахувань і чистого прибутку підприємства (такий грошовий потік може розглядатися як основний елемент результуючого грошового “потіку” (Cash-in), що формується за рахунок виробничо-господарської діяльності підприємства).

Розглянемо такий грошовий потік в розрізі, рівному терміну використання майна, що амортизується, який співпадає з терміном амортизації при вище зазначених методах її нарахування. При цьому оскільки найшвидший метод амортизації – прискорений – відрізняється від найповільнішого – прямолінійного – співвідношенням періодичних амортизаційних відрахувань,

Який рівний коефіцієнту 2, передбачається, що сумарна величина річних амортизаційних відрахувань і оподаткованого прибутку, рівна на всіх інтервалах планування величині амортизаційних відрахувань при прискореному і прямолінійному методі амортизації. Таким чином, для прискореного методу амортизації величина оподаткованого прибутку в період амортизації рівна 0, а для прямолінійного “неприскореного” методу – двократній величині поточних амортизаційних відрахувань [115].

Амортизується майно первинною балансовою вартістю 192000 умовних грошових одиниць. Для оцінки часового діапазону терміну корисного використання об’єкту на кінцевий економічний ефект при використанні різних методів амортизації розглянемо термін амортизації одного майна – 5 років.

Сума річних амортизаційних відрахувань (рис. 3.4):

- ✓ по прямолінійному методу – однакова по всьому періоду корисного терміну використання;
- ✓ по методу зменшення залишкової вартості – зменшується у міру збільшення терміну експлуатації;
- ✓ по кумулятивному методу – також зменшується у міру збільшення терміну експлуатації, але повільніше, що значно подовжується термін погашення первинної вартості об’єкту;
- ✓ при прискореному методі – величина відрахувань збільшена, в порівнянні з лінійним методом, в 2 рази.

Відомо, що амортизація для підприємства є грошовим потоком, який здійснюється регулярно через однакові проміжки часу впродовж визначеного терміну експлуатації об’єкта, її можна визначити як ан’юїтет.

Коли фінансові менеджери (в основному цю функцію на підприємстві виконує бухгалтер) постають перед задачею визначення суми теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, в тому числі від амортизаційних відрахувань, їм треба визначити теперішню вартість таких надходжень (3.1).

$$PV_a = \frac{A}{(1+R)^n}, \quad (3.1)$$

де PVa – теперішня вартість майбутнього грошового потоку;

A – сума ануїтету;

R – ставка дисконта;

n – кількість років, чи періодів.

Теперішня вартість – це грошова вартість майбутніх надходжень з поправкою на ставку дисконту (капіталізації). Дисконтна ставка – це процентна ставка, яка застосовується до майбутніх платежів, щоб урахувати ризик та невизначеність, пов’язані з фактором часу.

Для розрахунку припустимо, що ставка дисконту складає 10 % (бажаний рівень інфляції). Тоді розрахуємо теперішня вартість майбутнього грошового потоку для кожного методу на основі таблиць теперішньої вартості та ставки дисконту (табл. 3.8) [116].

Таблиця 3.8

Зведені дані по теперішній вартості річних сумам амортизації в розрізі застосування різних методів*

Метод амортизації згідно ПСБО 7	Показники теперішньої вартості	1-й рік	2-й рік	3-й рік	4-й рік	5-й рік
Прямолінійний	Грошовий потік	3600,00	3600,00	3600,00	3600,00	3600,00
	Процентний фактор $(1 + R)^n$	0,9091	0,8116	0,7513	0,6587	0,5935
	Теперішня вартість	3272,76	2921,76	2704,68	2371,32	2136,60
Зменшення залишкової вартості	Грошовий потік	81734,00	46940,00	26958,00	15482,00	8891,00
	Процентний фактор $(1 + R)^n$	0,9091	0,8116	0,7513	0,6587	0,5935
	Теперішня вартість	74304,38	38096,50	20253,55	10197,99	5276,81
Прискорений	Грошовий потік	76800,00	46080,00	27648,00	16589,00	12883,00
	Процентний фактор $(1 + R)^n$	0,9091	0,8116	0,7513	0,6587	0,5935
	Теперішня вартість	69818,88	37398,53	20771,94	10927,17	7646,06
Кумулятивний	Грошовий потік	59940,00	48060,00	36000,00	23910,00	12060,00
	Процентний фактор $(1 + R)^n$	0,9091	0,8116	0,7513	0,6587	0,5935
	Теперішня вартість	54491,45	39005,5	27046,8	15749,52	7157,61

*Розраховано за даними прикладу наведеного в параграфі 2.2 та таблиць приведеної вартості.

Як результиуючий показник оцінимо теперішню вартість сумарного грошового потоку підприємства при використанні кожного з оцінюваних ме-

тодів амортизації: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного і кумулятивного (табл. 3.9)

Таблиця 3.9

Сумарні дані теперішньої вартості грошового потоку від амортизації в розрізі застосування різних методів*

Метод амортизації згідно ПСБО 7	Сума анюїтету
Прямолінійний	134071,20
Зменшення залишкової вартості	148129,24
Прискорений	146562,59
Кумулятивний	143450,88

Показником, що характеризує порівняльний економічний ефект, що досягається підприємством при різних методах амортизації, є показник частки збільшення поточної вартості сумарного грошового потоку порівнюваних способів по відношенню до поточної вартості грошового потоку прямолінійної неприскореної амортизації майна (за даними рисунку 3.5 найповільнішого способу амортизації).



Рис. 3.5 Теперішня вартість майбутньої суми анюїтетних платежів.

Відповідно до теорії дисконтування, теперішня вартість майбутніх грошових потоків тим більше, чим більше вони наближені до теперішнього моменту оцінки.

При порівнянні теперішньої вартості амортизаційних відрахувань найбільшу величину на тимчасовому відрізку (5 років) дав метод зменшення залишкової вартості. Відносний вигаш на сумарному грошовому потоці менший, ніж при оцінці окремих сум ануїтету у певному періоді амортизаційних відрахувань. Проте, результати розрахунку, приведені на рисунку 3.5, підтверджують висновки, отримані при оцінці потоків тільки амортизаційних відрахувань (рис. 3.4): застосування більш прискорених методів амортизації максимізує теперішню вартість оцінюваного показника, а отже, збільшується сумарна економічна “вигода” підприємства.

Таким чином, з погляду максимізації теперішньої вартості сумарних грошових надходжень підприємства якнайкращим методом є метод зменшення залишкової вартості.

Результати рисунків 3.4 і 3.5 показують, що значення показника теперішньої вартості потоку амортизаційних відрахувань для різних методів амортизації (як і сумарного грошового потоку) сильніше розрізняються при великих термінах амортизації.

Амортизаційні відрахування, будучи нарахованими у складі собівартості, складають для підприємства неоподатковуваний грошовий потік. У свою чергу, зменшення частки амортизаційних відрахувань у складі поточних витрат приводить до збільшення оподаткованого прибутку підприємства. Оскільки недисконтована сума амортизації і чистого прибутку підприємства на все поле зору для всіх методів однакова (згідно постановці завдання), відносне “наближення” більшої величини амортизаційних відрахувань до початкового періоду означає “віддалення” в часі величини прибули, що підлягає оподаткуванню [117].

Згідно теорії дисконтування, грошові надходження ближніх інтервалів вартують більше, ніж віддалені в часі грошові потоки, тому підприємству економічно доцільно наблизити чистий (неоподатковуваний) притік, змістивши тим самим в часі той потік, який піддається оподаткуванню. Саме це і досягається за рахунок застосування більш прискорених методів амортизації

[117]. Отже, збільшення теперішньої вартості сумарного грошового потоку при різних методах амортизації досягається за рахунок наближення в часі частини неоподаткованого грошового потоку, а саме, амортизаційних відрахувань.

Оцінка поточної вартості грошового потоку залежить не тільки від віддаленості терміну отримання доходу від теперішнього моменту, але і від розміру дисконту.

Так, якщо прийняти суму дисконтованого грошового потоку по лінійному методу за базовий рівень, то відносне перевищення суми дисконтованого грошового потоку для інших методів нарахування амортизації по відношенню до лінійного неприскореного складе деяку позитивну величину [117].

Очевидно, що при ставці дисконтування, рівній 0, всі методи амортизації рівнозначні. Результати оцінки підтверджують логічний висновок про те, що відмінності в значеннях теперішньої вартості оцінюваного показника при різних методах амортизації посилюються при збільшенні ставки дисконтування.

Причому подібні розрахунки можуть бути використані для знаходження критичних (прикордонних) значень оцінюваного показника при заданій ставці дисконтування, яка може бути визначена для підприємства як зовнішня економічна умова функціонування.

Так, наприклад, якщо для підприємства потрібно шляхом оптимізації амортизаційної облікової політики досягти вигреш не менше 5%, то за умови 10% ставки дисконтування для майна з терміном використання 10 років ця умова може бути досягнута лише у разі застосування методу зменшення залишкової вартості, а для майна з терміном використання 36 років – у разі застосування будь-якого з альтернативних (по відношенню до прямолінійного) методів амортизаційної облікової політики [116].

Оскільки вартість внеоборотних активів, що набувають підприємством, можна розглядати як його капіталовкладення, тобто процесу інвестування капіталу, то повернення вартості цього майна через механізм амортизації

можна інтерпретувати як процес окупності цього капіталу. В цьому випадку швидкість амортизації майна економічно можна інтерпретувати як швидкість оборотності цього капіталу за рахунок амортизаційних відрахувань на всьому періоді використання майна, що амортизується [20, с. 137].

Співвідношення швидкості амортизації майна для лінійних методів (прискореного і неприскореного), при цьому, визначити досить просто; воно рівне коефіцієнту прискорення. Відносно інших даних методів амортизації знайти таке співвідношення не так просто [117].

Швидкість амортизації майна при різних методах може бути охарактеризована шляхом порівняння частки накопленої амортизації при одному з методів за термін, рівний терміну повної реновації при іншому. На позначеному тимчасовому періоді така частка накопленої амортизації характеризує відносну оборотність інвестованого капіталу при одному методі по відношенню до іншого.

Серед розглянутих методів тільки метод зменшення залишкової вартості дозволяє амортизувати всю вартість майна за коротший термін.

Відповідно, швидкість прискорення амортизації (а значить, – оборотності капіталу) по даному показнику при переході від одного методу до іншого визначається співвідношенням долі зношеного майна за позначений термін.

Отже, прискорення амортизації завдяки застосуванню різних методів дозволяє прискорити реінвестування накопчених амортизаційних відрахувань, тим самим прискорюючи оборотність інвестованого капіталу.

До цих пір розглядалися економічні вигоди підприємства, пов'язані з максимально можливим прискоренням амортизаційних процесів. Проте, економічні умови господарювання мають свої обмеження для такої максимізації. По-перше, це рівень рентабельності поточної діяльності підприємства. Воно може збільшувати частку амортизаційних відрахувань в собівартості своєї продукції до певної межі, визначуваної розміром її поточного прибутку. По-друге, доцільні терміни реінвестування амортизаційних відрахувань, що вивільняються, визначаються об'ємом цих засобів, необхідним для здійснення

конкретних інвестиційних проектів. Обидва з цих чинників обмежують “зверху” можливості прискорення амортизації. Тому оптимальний режим амортизації і облікова політика підприємства в цьому питанні повинні визначатися на основі вище викладеного методичного підходу виходячи з конкретних економічних умов діяльності конкретного підприємства (як поточних, так і прогнозних).

Отже, приведені оцінки дозволяють зробити висновок про те, що грамотне застосування законодавчо дозволених методів амортизації майна дозволяє підприємству досягнути певних економічних вигод, а для акціонерів і кредиторів компанії – поліпшити якість використання інвестованого капіталу.

Висновки розділу 3

На основі аналіз структури, стану і ефективності формування майна ПАТ “Івано-Франківський хлібокомбінат” в розрізі оцінки ефективності використання основних фондів та впливу способів амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на раціоналізацію грошових потоків виробничого підприємства зроблено наступні висновки:

1. Результативні показники віддачі необоротних активів є основним джерелом самофінансування підприємств, яке забезпечує позитивну динаміку його розвитку сприяє кращій реалізації виробничих і соціально-значимих функцій підприємства. Для аналізу показників використання активів підприємства нами пропонується модель аналізу стану і ефективності формування майна підприємства, яка складається з трьох етапів. На першому етапі проводиться загальна оцінка стану майна і його окремих частин. На другому етапі проводиться визначення типу формування необоротних активів відносно джерел фінансових ресурсів. На третьому етапі на основі порівняння темпів зміни окремих показників проводиться аналіз ефективності формування майна підприємства. Запропонована модель дає можливість підприємству провести результативну діагностику отриманих результатів за підсумками діяльно-

сті зарік уже на моменті складання і подання фінансової звітності. А значить, підприємство може оперативно приймати рішення, щодо коректування виробничих цілей плаців і програм, задля запобігання виявлених негативних тенденцій в діяльності аналізованого періоду.

2. На основі дослідження сучасних методик аналізу показників ефективності діяльності промислових підприємств та з урахуванням завдань, які ставились для досягнення мети даного дослідження нами проведено аналіз показників ефективності використання основних засобів та інших нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві з використанням методики оцінки впливу факторів першого порядку на результативний показник. Способом послідовних ланцюгових підстановок факторів прямого впливу можна швидко і без складних обчислень дати адекватну оцінку причині наслідків зміни досліджуваних показників, що є надзвичайно актуальним для поточного використання аналітичних процедур в повсякденній роботі облікового персоналу на досліджуваному підприємстві.

3. Показником, що характеризує порівняльний економічний ефект, що досягається підприємством при різних методах амортизації, є показник частки збільшення поточної вартості сумарного грошового потоку порівнюваних способів по відношенню до поточної вартості грошового потоку прямолінійної неприскореної амортизації майна. Прискорення амортизації завдяки застосуванню різних методів дозволяє прискорити реінвестування накопичених амортизаційних відрахувань, тим самим прискорюючи оборотність інвестованого капіталу. Таким чином, обраний метод амортизації основних засобів, тривалості їх використання та розміру ліквідаційної вартості впливає як на чистий дохід так і на балансову вартість активу в конкретний період експлуатації об'єкта або його реалізації. Домінантні умови відшкодування капітальних витрат можуть покращити вигляд фінансової звітності, формуючи імідж підприємства з високими доходами та сильним балансом капіталу. Тому для одержання об'єктивної оцінки якості досягнутих фінансових показників об'єкта аналізу в конкретний період не можна нехтувати інформацією, яка

міститься в примітках до річної фінансової звітності та у звіті про рух грошових коштів.

Висновки

1. Натурально-речовий склад і економічна природа засобів праці є суттєвими характеристиками в обґрунтуванні відтворювальних процесів, функціонування та розвитку основного капіталу будь-якого виробничого підприємства. Засоби праці охоплюють предмет (або комплекс предметів), які шляхом системного використання в процесі виробництва переносять свою вартість у додану вартість результату виробництва, не змінюючи, при цьому, своєї натурально-речової форми, функцій, та якісних характеристик. Об'єктом обліку засобів праці є матеріальний засіб, за допомогою якого здійснюється виробнича, комерційна або індивідуальна діяльність а одиницею обліку засобів праці є назва та об'єкти, визначені технічними документами та конструктивними особливостями. Основні фонди характеризуються, як визначальна частина засобів праці, що довгостроково функціонують в операційній сфері підприємства, не змінюючи споживчої форми та натурально-речового складу і переносять свою вартість упродовж усього часу корисного використання на вартість кінцевого продукту діяльності у заздалегідь визначеному порядку. Проте, визначення цієї категорії не зустрічається в національному бухгалтерському законодавстві. Зокрема, ПСБО 7 характеризує “основні засоби” як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Об'єднати підходи у визначенні досліджуваної категорії можна використавши наступне формулювання – основні виробничі засоби є частиною основного капіталу підприємства, розміщеного у виробництво (виконання робіт чи надання послуг), на довгострокову перспективу та у натурально-речову форму, яка залишається незмінною впродовж усього терміну функціонування капіталу. Капітальні витрати понесені на формування основних виробничих фондів у результаті трансферту на фінансовий результат

діяльності підприємства поступово та фрагментарно продукують джерело коштів на оновлення та відтворення основного капіталу підприємства. Вся сукупність наявних виробничих фондів складає найбільший матеріально-технічний ресурс промислового виробництва та забезпечує конкурентні позиції підприємства в економічному сегменті.

2. Основні виробничі фонди безперервно перебувають у процесі оновлення. Цей процес прийнято називати простим або розширеним відтворенням. Простому відтворенню основних фондів та інших матеріальних активів характерно рівнозначний обсяг заміщення, (заміна непридатних до подальшого використання частин активу або усього активу на подібний із постійним збереженням одного рівня виробничої потужності. Кількісне та якісне збільшення обсягів необоротних матеріальних активів чи придбання нових основних фондів визначає сутність розширеного відтворення, яке продукує ріст продуктивності активів. Для господарської діяльності будь-якого підприємства є характерним три стадії кругообігу основних виробничих фондів: результативне використання необоротних; перетворення частини основних виробничих фондів у платіжні засоби; оновлення споживної вартості. Застосування механізму амортизаційних відрахувань на формування і накопичення зносу для перетворення частини основних виробничих фондів у платіжні засоби здійснюється на другій стадії. Звідси, припускаємо, що амортизація – це чисто фінансова процедура, яка має дуже віддалене відношення до реальної втрати вартості основним засобом. Усвідомлюючи це, укладачі облікової політики повинні вибирати ті норми і ті методи нарахування амортизації, які вони вважають доцільними для найбільш сприятливого, із їхньої точки зору, числення фінансового результату. Природно, що в цих умовах найправильнішим слід визнати амортизацію по єдиній нормі всього масиву основних засобів, бо безглуздо розбивати цей масив по окремих об'єктах, а іноді вузлам і деталям. Амортизацію не слід прив'язувати до фізичного зносу, оскільки вони є різними категоріями.

3. На сучасному етапі розвитку обліку економічних процесів снує дві

групи концепцій амортизації: операційні та фінансові концепції. Операційна концепція амортизації, яку часто називають причинною, або казуальною концепцією (*Causal Concept*), передбачає, що причиною амортизації є спрацювання, старіння тощо, тобто відповідні фізичні та функціональні чинники. Звідси, в обліку слід відображати амортизацію в міру спрацювання основних засобів. Фінансові концепції розкрито у концепції оцінки (*Valuation Concept*), яка розглядає амортизацію, як зміну оцінки активів виходячи з теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, ринкової ціни, тощо. Концепція збереження капіталу (*Maintenance of Capital Concept*) передбачає коригування амортизації для визначення прибутку в умовах зміни цін та інфляції. Концепція витрат, або ввідного ресурсу (*Input Concept*) передбачає, що метою амортизації є визначення чистого прибутку через розподіл вартості активів між відповідними звітними періодами. Концепція відновлення (*Replacement Concept*) концентрує увагу на економічній меті амортизації, якою вважається забезпечення відновлення капітальних активів, спожитих у процесі діяльності. Проте, підхід до концептуальної суті амортизації та практична реалізація амортизаційної політики, певною мірою, залежить від джерела фінансування капітальних вкладень і намірів щодо їх відтворення.

4. Значну питому вагу в складі довгострокових активів більшості виробничих підприємств мають основні засоби. Основним нормативним документом, що регламентує облік основних засобів та їх відображення у національній системі обліку є П(С)БО 7 “Основні засоби”, а в міжнародній фінансовій звітності, є МСБО (IAS) 16 “Основні засоби”. Ключові питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв’язку з ними. Щодо, організації поточного обліку засобів праці, то в їх основу покладено належну організацію синтетичного та аналітичного обліку, на порядок організації якого має визначальний вплив організаційно-виробнича структура та особливості господарського процесу підпри-

емства, технологія виробництва, методи амортизації та обліку зносу, очікуваний час відшкодування капітальних витрат тощо

5. Підприємства проводять нарахування амортизації основних засобів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) із застосуванням одного з п'яти методів економічної амортизації на їх розсуд: прямолінійний метод; метод прискореного зменшення залишкової вартості; метод зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; виробничий метод. Крім вибору методу підприємства самостійно визначають ліквідаційну вартість об'єктів (а отже, і вартості, що амортизується), термін корисної експлуатації, та застосування до різних груп об'єктів різних методів амортизації. Але збільшення прав збільшує і відповідальність таких управлінських рішень. Визначення часу експлуатації та вартості, що амортизується дає важіль впливу на розмір амортизаційних відрахувань, а отже і на структуру витрат. Однак підприємство отримує можливість маніпулювати показниками фінансового стану.

6. Є дві основні цілі аудиту – з'ясування достовірності відображення господарської діяльності і оцінка ефективності функціонування – складають його предмет. Тому, є доцільним здійснювати систематизацію взаємозалежних цілей та завдань обліку з класифікацією цілей і завдань аудиторської перевірки основних засобів на підприємстві. Сформульовані цілі і завдання перевірки складають “матрицю цілей і завдань перевірки”, яка може бути використана при розробці методик автоматизації складання плану і програми перевірки, так само як і методик комплексної автоматизації аудиторських перевірок. На основі “матриці цілей і завдань перевірки” може будуватися подальше планування і проведення аудиторської перевірки. У сукупності з методами аудиту та аудиторськими процедурами вона складе основу методики аудиту. Матриця завдань перевірки будується не шляхом механічного дезагрегування (переходу від укрупнених показників плану до часткових) матриці цілей, а шляхом дезагрегування та перерозподілу вирішення завдань між цілями аудиту основних засобів. Матриця завдань перевірки є основою для ви-

бору необхідних методів і методики перевірки, переліку аудиторських процедур, тобто складання програми перевірки.

7. Результативні показники віддачі необоротних активів є основним джерелом самофінансування підприємств, яке забезпечує позитивну динаміку його розвитку сприяє кращій реалізації виробничих і соціально-значимих функцій підприємства. Для аналізу показників використання активів підприємства нами пропонується модель аналізу стану і ефективності формування майна підприємства, яка складається з трьох етапів. На першому етапі проводиться загальна оцінка стану майна і його окремих частин. На другому етапі проводиться визначення типу формування необоротних активів відносно джерел фінансових ресурсів. На третьому етапі на основі порівняння темпів зміни окремих показників проводиться аналіз ефективності формування майна підприємства. Запропонована модель дає можливість підприємству провести результативну діагностику отриманих результатів за підсумками діяльності зарік уже на моменті складання і подання фінансової звітності. А значить, підприємство може оперативно приймати рішення, щодо коректування виробничих цілей плаців і програм, задля запобігання виявлених негативних тенденцій в діяльності аналізованого періоду.

8. На основі дослідження сучасних методик аналізу показників ефективності діяльності промислових підприємств та з урахуванням завдань, які ставились для досягнення мети даного дослідження нами проведено аналіз показників ефективності використання основних засобів та інших нематеріальних активів на досліджуваному підприємстві з використанням методики оцінки впливу факторів першого порядку на результативний показник. Способом послідовних ланцюгових підстановок факторів прямого впливу можна швидко і без складних обчислень дати адекватну оцінку причині наслідків зміни досліджуваних показників, що є надзвичайно актуальним для поточного використання аналітичних процедур в повсякденній роботі облікового персоналу на досліджуваному підприємстві.

9. Показником, що характеризує порівняльний економічний ефект, що досягається підприємством при різних методах амортизації, є показник частки збільшення поточної вартості сумарного грошового потоку порівнюваних способів по відношенню до поточної вартості грошового потоку прямолінійної неприскореної амортизації майна. Прискорення амортизації завдяки застосуванню різних методів дозволяє прискорити реінвестування накопичених амортизаційних відрахувань, тим самим прискорюючи оборотність інвестованого капіталу. Таким чином, обраний метод амортизації основних засобів, тривалості їх використання та розміру ліквідаційної вартості впливає як на чистий дохід так і на балансову вартість активу в конкретний період експлуатації об'єкта або його реалізації. Домінантні умови відшкодування капітальних витрат можуть покращити вигляд фінансової звітності, формуючи імідж підприємства з високими доходами та сильним балансом капіталу. Тому для одержання об'єктивної оцінки якості досягнутих фінансових показників об'єкта аналізу в конкретний період не можна нехтувати інформацією, яка міститься в примітках до річної фінансової звітності та у звіті про рух грошових коштів.

Список використаних джерел

1. Атамас, П.Й. Управлінський облік: [Текст] : навч.посібник, 2--ге вид./ П. Й. Атамас. -К.: ЦУЛ, 2009. -440 с.
2. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под. ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Бабенко И. П. Курс двойной бухгалтерии: [Текст] / Бабенко И. П. – С.- Петербург: Издание В. И. Губинского, 2004. – 1106 с.
4. Бабець Є.К. Теорія економічного аналізу: [Текст] / Є.К. Бабець, М.І. Горлов, С.О. Жуков, В.П. Стасюк, Навч. посіб. – К.: ВД «Професіонал», 2007. – 384 с.
5. Бабіч В. В. Фінансовий облік-2 [Текст] : (Облік зобов'язань, капіталу. Звітність) : навч. посібник / В. В. Бабіч ; М-во освіти і науки України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К. : КНЕУ, 2010. - 433 с.
6. Бабіч В.В., Фінансовий облік (облік активів) : [Текст] / С.В.Сагова; КНЕУ Навчальний посібник, 2007- 339 с.
7. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія і практика: [Текст] Навчальний посібник /О. Я. Базилінська – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
8. Бардаш, С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання : гіпотези та версії порушень [Текст] : монографія / С. В. Бардаш. -К.: КНТЕУ, 2008. -312 с.
9. Бачинський В. І., Бухгалтерський облік (загальна теорія) : [Текст] / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітіч [Текст] Навч. посіб. - Львів: "Магнолія 2006", 2010. - 319 с
10. Бенько І.Д., Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Текст] / М.Р.Лучко; Київ: Знання Навчальний посібник, 2007 - 419 с
11. Бернстайн Л. Анализ финансовой отчетности. Теория, практика и интерпретация: [Текст] / Л. Бернстайн, Пер. с англ.. – М., 1996. – 624 с.

12. Білуха Т. М. Курс аудиту: [Текст] Підручник. / Т. М. Білуха – К.: Вища школа. – знання 1988. – 574 с.
13. Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент: [Текст] / И.А. Бланк – К.: Ольга-Н, Ника-Центр, 2001. – 448 с.
14. Бойчик І. М. Економіка підприємства: [Текст] Навчальний посібник. Вид. 2-ге, доповн. і переробл. / І. М. Бойчик – К.: Атака, 2006. – 528 с.
15. Бондар Т.А. Облік і контроль лізингових процесів: сучасний стан та перспективи розвитку: [Текст] / Т.А. Бондар; Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. - Київський національний економічний університет (КНЕУ). - Київ, 2004.
16. Бородкін А.С. Моделирование учета производственных расходов [Текст] / А.С. Бородкин // Бухгалтерский учет. - 1973. - № 11. - с. 8-13.
17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [Текст] Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. «Рута», 2005. – 756 с.
18. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : [Текст] в 2 ч. Ч. 1 / Бутинець Ф. Ф. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
19. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [Текст] підруч. / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
20. Бутинець Ф.Ф., Бухгалтерський фінансовий облік: [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович та інші – Житомир. ПП «Рута», 2005 – 228 с.
21. Бутинець Ф.Ф., Бух. облік у зарубіжних країнах: [Текст] / Ф.Ф. Бутинець Л.Л. Горецька – Житомир. ПП «Рута», 2002. – 358 с.
22. Бутко, А.Д. Методи і моделі прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті: [Текст] навч.посібник/ А. Д. Бутко, О. О. Заремба. -К.: КНТЕУ, 2008. -323 с.
23. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл Принципы бухгалтерского учета: [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл – М. : “Рута”, 1999. – 496 с

24. Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах : [Текст] / [Бутинец Ф. Ф., Соколов Я. В. и др.]. – Житомир : ЧП “Рута”, 2002. – 660 с.
25. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій [Текст] : монографія / В. О. Осмятченко ; М-во освіти і науки України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". - К. : КНЕУ, 2010. - 263 с.
26. Бухгалтерський облік з дисципліни "Бухгалтерський облік" : [Текст] навч. посіб. для студ. усіх форм навчання напряму 6.030501 "Економічна кібернетика" / упоряд. Н. В. Довгопол ; МОН України, ХНУРЕ. – Х. : ХНУРЕ, 2011. – 280 с.
27. Валуєв, Ю. Б. Проблемні питання обліку зовнішньоекономічної діяльності промислових підприємств: [Текст] / Ю.Б. Валуєв Фінанси, облік і аудит [Текст] : збірник наукових праць / Відп. ред. М.В. Кужельний. - К. : КНЕУ, 2003 – 408 с.
28. Гавриловська Л.М. та ін. Фінансовий облік-1: [Текст] / Л.М. Гавриловська КНЕУ Навчальний посібник, 2009 – 328 с.
29. Гетьман О. О. Економіка підприємства: [Текст] навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал – Київ, Центр навчальної літератури, 2006. – 488 с.
30. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій “Україна ЄС” [Текст] С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7 – 16.
31. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах: [Текст] / С. Голов Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С 9 – 15.
32. Господарський кодекс України: [Текст]. – Х.: ПП. «ІГВІНІ», 2005. – 216 с.
33. Даньків Й.Я., Бухгалтерський облік в галузях економіки: [Текст] / М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк; Київ: Знання Навчальний посібник, 2007 – 311 с.
34. Дарманська, Г.О. Облік розрахунків з оплати праці [Текст] : навч. посібник/ Г. О. Дарманська. -К.: КНТ, 2009. -336 с.

35. Демиденко Л.М. Податкова система: [Текст] Навчальний посібник / Л.М.Демиденко, Ю.Л.Субботович; К.: Центр учбової літератури, 2007
36. Дєєва Н.М. Фінансовий аналіз: [Текст] / Н.М. Дєєва, О.І Дедіков; Навч. посіб. – К: ЦУЛ, 2007. – 328.
37. Джеймс К. Ван Хорн Основы финансового менеджмента: [Текст] / К. Джеймс Ван Хорн, Джон М. Вахович,. 12-е издание: Пер. с англ. — М.: ООО "И.Д. Вильямс", 2008. — 1232 с.
38. Диба, В.М. Облік та аналіз необоротних активів [Текст] : монографія/ В.М. Диба. -К.: КНЕУ, 2008. -228 с.
39. Економічна енциклопедія: [Текст] У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.:Видавничий центр"Академія, 2002. – 3025 с.
40. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Текст] / [Т.Д Костенко, Э.О. Пыдгора]; Навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2005 . – 400 с.
41. Економічний аналіз [Текст] : практикум / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш, А. Д. Анатолій Дмитрович [и др.] ; за ред. Є. В. Мниха ; Київський нац. торг.-екон. ун-т. - К. : Центр навчальної літератури, 2005. - 432 с
42. Економічний аналіз: [Текст] Навч. посібник / [Болух М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І. та ін.]; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
43. Єфименко В. І. Облік фінансових результатів: сучасний стан та шляхи удосконалення: [Текст] / В. І.Єфименко, О. В. Геращенко– К.: Київський національний економічний університет, [Текст] ДП «Райз-Агротехніка» [Електронний ресурс] http://www.rusnauka.com /SND/ Economics / 7 _ jefimenko.doc.htm.
44. . Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки: [Текст] / П Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С 13 – 17.

45. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
46. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125-ХІІ із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 14 березня 1995 року № 81/95-ВР, від 20 лютого 1996 року № 54/96-ВР.
47. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-ХІV [Електронний ресурс] – режим доступу [http://www. http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14](http://www.http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14)
48. Збірник систематизованого законодавства [Текст]: / укл. І.М. Журавська, І.М. Шингур; засн. ПрАТ “Бліц-Інформ”. – К.: Бліц-Інформ, 2012. – 192 с.
49. Зінченко О. А. Управління якістю фінансового результату: [Текст] / Зінченко О. А. Актуальні проблеми економіки. 2010 №1.
50. Іванілов О. С. Економіка підприємства: [Текст] підручник [для студ. вищ. навч. зал.] / О. С. Іванілов – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 728 с.
51. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: [Текст] Навч. посіб. – 5-е вид., випр. і доп. / В.М. Івахненко - К.: Знання, 2006. – 261 с.
52. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз: [Текст] Навч. посіб. / К. В. Ізмайлова – К.: МАУП, 2005. – 152 с.
53. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз у будівництві: Навч. посіб. / К.В. Ізмайлова – К.: Кондор, 2007. – 236 с.
54. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] – режим доступу [http:// www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main](http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main).
55. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: [Текст] підручник : / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній / За ред. проф. А. Г. Загороднього. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2008. – 487 с.

56. Ковальов В.В., Аналіз господарської діяльності: [Текст] Підручник. / В.В. Ковальов, О.М. Волкова – М.: ТК Велбі, Вид-во Проспект, 2007. – 424 с. (на рос. мові).
57. Ковальчук І. В. Економіка підприємства: [Текст] навчальний посібник / І. В. Ковальчук – К.: Знання, 2008. – 679 с.
58. Крамарчук С. П. Критичний аналіз проведення реформи бухгалтерського обліку: [Текст] / С. П. Крамарчук // Наук. вісн. Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки.– 2002. – № 2. – С. 348 – 351.
59. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств: [Текст] / Л.А. Лахтіонова: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2005. - 389 с.
60. Леня В. С. Організація бухгалтерського обліку: [Текст] Навчальний посібник /За ред. В. С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.
61. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [Текст] Підручник. / О. В.Лишиленко – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2006. – 659 с.
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>
63. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29. 12. 2000 р. № 356. [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>
64. Міжнародні стандарти фінансової звітності (видані станом на 1 січня 2009 р.) [Текст] : Т.1./ переклад з англ.. С.Ф.Голова.- К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів , 2009.-1592 с.
65. Міжнародні стандарти фінансової звітності (видані станом на 1 січня 2009 р.) [Текст] : Т.2./ переклад з англ.. С.Ф.Голова .- К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів , 2009.-1648 с.

66. Мних Є.В. Економічний аналіз: [Текст] Підручник: 2-е вид., перероб. і доп. / Є.В. Мних – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
67. Моделирование производственно-инвестиционной деятельности фирмы: [Текст] Учеб пособие / Под ред. Проф. Виноградова Г. В. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 319 с.
68. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.ukrstat.gov.ua/>
69. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: [Текст] Навчальний посібник. / Г. В. Нашкерська – К.: Кондор, 2005 р. – 503 с.
70. Несходовський І. С. Інформаційні системи і технології фінансового контролю [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. С. Несходовський ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К. : [Київ. нац. торг.-екон. ун-т], 2011. - 231 с.
71. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси: [Текст] / Е.Нікбахт, А.Гроппеллі; Фінанси: Навч. посіб. – К.: Основи., 1993. – 383 с.
72. Облікова політика і звітність [Текст] / М. С. Пушкар. - Тернопіль : Карт-бланш, 2004. - 141 с.
73. Огійчук, М.Ф. Аудит : організація і методика [Текст] : навч.посібник/ М. Ф. Огійчук, І. Т. Новікова, І. І. Рагуліна. -К.: Алерта, 2010. - 584 с.
74. Організація і методика проведення аудиту: [Текст] навчально-методичний посібник / [Сопко В. В., Шило В. П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Брадул О. М.] – [2-ге видання, перероблене і доповнене]. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 567 с.
75. Остап'юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку [Текст] / М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків – К. : Знання, 2005. – 276 с.
76. Партин Г. О. Фінанси підприємств: [Текст] Навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Т. Загородній – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2006. – 379 с.
77. Пархоменко В. Облік амортизації: [Текст] / В. Пархоменко // Бухга-

лтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С 21 – 22.

78. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 320.

79. Пархоменко, В. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 7-11.

80. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/>

81. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: [Текст] Підручник / Керівник авторського колективу і науковий редактор проф. А. М. Поддєрьогін. – [4-те вид., перероб. та доп.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 571 с.

82. Подольська В.О., Фінансовий аналіз : [Текст] В.О. Подольська, О.В. Яріш: Навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2007. – 488 с.

83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. за №290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за №860/4153. [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/>

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за №27/4248. [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/>

85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 р. за №47/5238. [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/>

86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акції» / Наказ Міністерства фінансів України від 24 липня 2001 року № 344. [Електронний ресурс] – режим доступу <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>
87. Пушкар М. С. Креативний облік : [монографія] / Пушкар М. С. – Т. : Картбланш, 2006. – 334 с.
88. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [Текст] Навчальний посібник. / Г. В. Савицька– К.: Знання, 2004. – 654 с.
89. Салига С.Я. Фінансовий аналіз: [Текст] / С.Я. Салига, Н.В. Дацій., С.О. Корецька, Н.В. Нестеренко, К.С. Салига: Навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2006. – 210 с.
90. Сахарцева І.І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами Національних стандартів України: [Текст] / Сахарцева І.І.: Навч. посіб. – К.: Кондор, 2005. – 614 с.
91. Сідельнікова, О. Відшкодування витрат на відрядження [Текст] / О. Сідельнікова, Я. Костарева // Праця і Закон. - 2010. - № 8. - С. 10-13.
92. Слозько Т. М. Організація обліку: [Текст] Навчальний посібник. / Т. М. Слозько – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
93. Стасюк Г. А. Фінанси підприємств: [Текст] Навчальний посібник. / Г. А. Стасюк – Херсон: Олді-плюс, 2009. – 480 с.
94. Табачук, Г.П. Фінансовий облік [Текст] : навч.посібник/ Г. П. Табачук, О. М. Сарахман, Т. М. Бречко. -К.: УБС НБУ, 2009. -423 с.
95. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [Текст] Підручник. / Н. М. Ткаченко – [3-тє вид. доп. і перероб.]. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
96. Управління ресурсозбереженням на підприємствах нафтогазового комплексу [Текст] : автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / І. Я. Іпполітова ; Харківський нац. екон. ун-т. - Харків, 2006. - 20 с.
97. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту: [Текст] Підручник. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос – К.: Знання, 2006. – 295 с.

98. Фінансовий менеджмент [Текст] : Навч. посібник / ред. Г. Г. Кірейцев. - 3-є вид., переробл. і доп. - К. : Центр навчальної літератури, 2004. - 531 с.
99. Фінансово-економічний аналіз: [Текст] Підручник / [П.Ю. Буряк, М.В. Римар, М.Т. Бець та ін.] Під заг. Ред. П.Ю.Буряка, М.В. Римара. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 528 с.
100. Фролова Т.О. Фінансовий аналіз: [Текст] Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. і практ. занять. / Т.О. Фролова – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 253 с.
101. Хендриксен Э. Е., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: [Текст] Пер. с англ./ Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
102. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні. [Текст] Навч. посібник. / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський; за ред. Р. Л. Хомяка – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Львів: Національний університет – «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. – 1224 с.
103. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] / Р.Л. Хом'як - Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2009. – 1112 с.
104. Хомин, П. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму плану рахунків [Текст] / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 8. - С. 12-19.
105. Хельферт Э. Техника финансового анализа: [Текст] / Э. Хельферт 12-е издание: СПб.: Питер, 2003 – 640 с.
106. Царенко О.М. Економічний аналіз діяльності підприємств агропромислового комплексу: [Текст] / О.М. Царенко, Навч. посіб. – 2-е вид., перероб. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2006. – 240 с.
107. Цигилик І.І. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства: [Текст] / Цигилик І.І., Кропельницька С.О., Мозіль О.І.: Навч. посіб. К.: – ЦНЛ, 2004. – 123 с.

108. Череп А. В. Економічний аналіз: [Текст] Навчальний посібник. / А.В. Череп – К.: Кондор, 2005. – 160 с.
109. Чечевіцина Л.М. Аналіз фінансово-господарської діяльності: [Текст] Навч. посіб. / Л.М.Чечевіцина, І.М. Чуєв. – 3-вид., доп. і перероб. – Ростов – на Дону: Фенікс, 2006. – 384 с.
110. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С 6 – 8.
111. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С 3 – 7.
112. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз: [Текст] Навчальний посібник. / О. О. Шеремет – К., 2005. – 196 с.
113. Шиян Д.В., Строченко Н.І. Фінансовий аналіз: [Текст] / Д.В. Шиян, Н.І. Строченко, Навч. посіб. – К.: А.С.К., 2005. – 240 с.
114. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз. [Текст] Навчальний посібник. / Н. П. Шморгун, І. В. Головка – К.: ЦНЛ, 2006. – 528 с.
115. Analysis of financial and tax depreciation provisions [електронний ресурс], режим доступу – <http://www.uni-goettingen.de/en/88558.html>
116. Ben McClure Introduction Depreciation [електронний ресурс], режим доступу – <http://www.investopedia.com/articles/fundamental/04/090804.asp>
117. Harold Averkamp Why would a company use double-declining depreciation on its financial statements? [Електронний ресурс]. - режим доступу <http://www.accountingcoach.com/online-accounting-course/11Xpg01.html>
118. A Brief Overview of Depreciation [електронний ресурс], <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/A-Brief-Overview-of-Depreciation>