

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

Герасимчук Тетяна Анатоліївна

Облік, аналіз і аудит основних засобів на підприємстві

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
Т.А. Герасимчук

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.	ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ	8
1.1.	Теоретичне обґрунтування суті основних засобів та їх роль в діяльності підприємства	8
1.2.	Нормативно-правове забезпечення процесу обліку основних засобів у промисловому виробництві	25
1.3.	Особливості організації ведення обліку основних засобів Висновки до розділу 1	31 42
РОЗДІЛ 2.	МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ У РОЗРІЗІ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	44
2.1.	Методика облікової реєстрації руху основних засобів на підприємстві	44
2.2.	Методика здійснення аудиту основних засобів та інших необоротних активів на підприємстві	57
2.3.	Формування інформаційного забезпечення системи показників аналізу основного капіталу підприємства Висновки до розділу 2	70 80
РОЗДІЛ 3.	АНАЛІЗ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КП “ТЕПЛОКОМУНЕНЕРГО” В РОЗРІЗІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ФОНДІВ	82
3.1.	Аналіз забезпеченості ТзОВ “Слот-Інвест” основними фондами: динаміка, структура та ефективність використання	82
3.2.	Аналіз капіталу та джерел його формування, як визначальний елемент в системі обґрунтування управлінських рішень ТзОВ “Слот-Інвест”	93
3.3.	Аналіз показників платоспроможності та якості структури джерел коштів ТзОВ “Слот-Інвест” Висновки до розділу 3	105 117
ВИСНОВКИ		119
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		124
ДОДАТКИ		128

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах при обмеженні матеріальних, трудових, фінансових ресурсів на перший план виступає проблема ефективного їх використання. Раціональне використання основних виробничих засобів є одним з основних факторів підвищення ефективності виробництва, що призводить до збільшення випуску продукції з кожної одиниці основних виробничих фондів без додаткових капіталовкладень, зменшення витрат від морального зносу машин та устаткування, темпів зростання продуктивності праці та виробничої потужності, підвищення прибутковості. Раціональне використання невиробничих основних засобів характеризує стан культурно-побутового та житлово-комунального обслуговування підприємства. Тому найповніше використання діючих виробничих та невиробничих основних засобів сприяє досягненню того максимального економічного ефекту, який отримує суспільство за певний період у вигляді відповідного обсягу та якості продукції, а їх нестача або надлишок лімітує ділову активність чи формує непродуктивні витрати. У зв'язку з цим основний капітал слугує фундаментом розвитку, підвищення ефективності і вдосконалення виробництва.

Огляд літератури з теми дослідження. Різномасштабність питань обліку основного капіталу в цілому та найбільшої його складової – основних засобів, зокрема, ставали наріжним каменем наукового пошуку багатьох відчизнятих та зарубіжних вчених-економістів. Питання формування основного капіталу та капітальних витрат на придбання основних засобів у різні часи розглядали Астахов В.П. [3], Бандурка О.М. [7], Бернстайн Л.А. [11], Бланк И.А. [13], Бондар О. [17], Бригхем Ю. [19], Дасковский В.Б. [38], Захарьин В.Л. [49], Ковалев В.В. [54], Кутер М.И. [68], Милль Д.С. [79], Нидлз Б. [84], та інші

Проблеми формування та обліку витрат на утримання і експлуатацію основних засобів, облік їх рух та питання визначення, нарахування та облікової інтерпретації амортизації розглядали Веретенникова И.И. [28],

Голов С. [32], Городянська Л. [36], Диба В.М. [39], Житний П. [45], Задорожний З. [48], Кенэ Ф. [52], Крупка Я.Д. [63], Кундеус [66], Ошмарін Я.В. [91], Павлюк І. [92], Пархоменко В. [95], Рикардо Д. [101], Фишер С. [115], Хендриксен Э. [116], та інші.

Незважаючи на значний поступ наукової думки, щодо обґрунтування процесів накопичення, відшкодування та ефективного використання основних засобів, окремі методичні питання носять дискусійний характер та різноаспектне читання. А тому, пошук у напрямку вдосконалення методичних засад обліку, аналізу та контролю процесів формування, використання та забезпечення збереженості основних засобів є актуальним питанням узгодження облікових точок зору та розвитку економіки підприємства.

Мета і задачі дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення, систематизація і обґрунтування теоретичних і методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту основних засобів та розробка прикладних рекомендацій щодо удосконалення процесу формування управлінської інформації обліково-аналітичного характеру, щодо виявлення і ефективного використання внутрішньогосподарських резервів.

У зв'язку з цим у дипломній роботі поставлені і вирішені такі задачі:

- вивчити і критично проаналізувати наукові публікації за обраною темою та систематизувати різні підходи до усвідомлення облікової суті поняття основні засоби підприємства;
- з'ясувати рівень та якість нормативного забезпечення на сучасному етапі трансформації національного законодавства в питаннях регулятивного забезпечення процесів обліку, контролю і аналізу основних засобів
- узагальнити особливості організації процесу формування багатофакторної управлінської інформації про наявність і рух основних засобів через призму належної організації обліку, аналізу та аудиту;

- провести дослідження типової методики облікової реєстрації руху зберігання та використання основних засобів з позицій фінансового обліку та особливостей податкового узагальнення цих процесів;
- обґрунтувати сучасну методику і організацію аудиту основних засобів та визначити порядок її застосування для належної організації контролю на досліджуваному підприємстві;
- визначити інформаційну базу та систему показників аналізу наявності та результативності використання основних засобів на підприємстві;
- реалізувати комплексний підхід в процесі аналізу забезпеченості ТзОВ “Слот-Інвест” основними фондами через застосування аналітичних процедур до вивчення характеру динаміки, структурних зрушень та ефективності використання їх використання;
- обґрунтувати практичну необхідність системного аналізу ефективності використання капіталу ТзОВ “Слот-Інвест” для прийняття управлінських рішень стосовно забезпечення оптимального рівня платоспроможності та якості структури джерел коштів на формування основних засобів.

Об’єктом дослідження є факти і явища господарської діяльності ТзОВ “Слот-Інвест” та можливості усестороннього висвітлення досліджуваних у роботі питань щодо обліку і аудиту основних засобів та аналізу ефективності їх використання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних і прикладних засад з обліку аналізу і аудиту основних фондів підприємства.

Методи дослідження. У дипломній роботі використовувалась загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Процес наукового пошуку характеризувався єдністю діалектичного та історичного методів пізнання. Теоретичні методи емпіричного пізнання системи обліку, аналізу і контролю здійснювались з використанням: дедукції, індукції, аналізу,

синтезу, вимірювання та спостереження. Активно використовувався системний підхід для вивчення комплексних процесів і явищ. На основі абстрактно-логічних методів зроблено низку теоретичних висновків і узагальнень рекомендаційного та прикладного характеру.

Інформаційною базою підготовки даного дослідження стали аксіоматичні матеріали наукових досліджень, звітні матеріали практики, які відповідають діючій системі управління та характеризують облікові аспекти результатів функціонування економіки підприємства виконані на кафедрі обліку і фінансів Івано-Франківського інституту менеджменту Тернопільського національного економічного університету, інші літературні джерела, відомчі та міжвідомчі нормативні джерела, національні стандарти бухгалтерського обліку, періодичні фахові видання з обліку, аудиту і аналізу, що є результатом аналітико-синтетичної і логічної переробки первинної наукової інформації (інформаційні видання, каталоги, картотеки, бібліографічні видання, довідкова література, та інші), а також безпосереднє спілкування з практикуючими бухгалтерами на базі практики.

Наукова новизна. Отримані в процесі дослідження теоретичні та практичні результати в сукупності дозволили вирішити наукове завдання, яке полягає у теоретичному обґрунтуванні розробці прикладних рекомендацій з удосконалення методико та організації окремих облікових процесів формування, ефективного використання та контролю збереженості основних засобів на підприємстві. Результатами дослідження, які характеризують наукову новизну дипломної роботи, є:

одержали подальший розвиток:

- теоретична систематизація типової методики облікової реєстрації руху зберігання та використання основних засобів через узагальнення методичних підходів до організації обліку, аудиту і процесу формування джерел на відновлення основного капіталу яка дозволяє врахувати практичні особливості здійснення фінансового та податкового обліку на сучасному етапі реформування національного законодавства;

удосконалено:

- механізм аналізу виробничо-господарської діяльності через використання комплексного підходу до оцінки господарських процесів не тільки з позицій наявності і використання основних засобів, але і з дослідження якісної структури джерел капіталу на формування матеріально-технічної частини іммобілізованих активів підприємства у взаємозв'язку з забезпеченням оптимального рівня платоспроможності.

Практичне значення Теоретичне і практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що результати дослідження окремих проблемних питань дозволить забезпечити структурність та послідовність відображення в обліку придбання, використання та організацію збереженості основних засобів, підвищить достовірність, оперативність та керованість управлінської інформації. Запропоновані заходи підвищення ефективності використання основних засобів випробувані в діяльності ТзОВ “Слот-Інвест”, в ході облікових процесів, які можуть застосовуватись на різних підприємствах виробничо-комерційного профілю. Практичне значення отриманих результатів засвідчує довідка про впровадження окремих із них у ТзОВ “Слот-Інвест” (довідка № від 25.05.2013 р.). Також, результати магістерської роботи можуть бути використані в навчальному процесі кафедри обліку і фінансів іфін Тернопільського національного 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. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, чотирьох додатків на дванадцяти сторінках, списку використаних джерел із 123 найменувань на дванадцяти сторінках. Робота викладена на 134 сторінках друкованого тексту, містить 16 рисунків і 31 таблицю.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ.

1.1. Теоретичне обґрунтування суті основних засобів та їх роль в діяльності підприємства

Капітал підприємства є основним джерелом його приросту (прибутку) та основною умовою реалізації підприємництва, як явища суспільного розвитку. За майновим складом капітал у бухгалтерському обліку поділяється на основний та оборотний. Вперше такий поділ відбувся в кінці XIX ст. у судовій тяжбі Лі проти Нойшатель Асфальт Ко. Пізніше в кількох судових справах також порушувалися питання оцінки фіксованих (основних) і оборотних активів. За тих часів суди віддавали перевагу оцінці основного капіталу за історичною, а оборотного – за поточною вартістю [30, с. 24].

Слід зазначити, що з початку XX ст. для визнання активу в складі окремого виду використовують “наміри управляючих”. Це уявлення впливає з того, що основним критерієм віднесення активів у склад оборотних чи необоротних було визначення та оцінка ліквідності підприємства [31, с. 38].

Питання поділу капіталу на основний та оборотний досить складне та неоднозначне, адже визнання та включення активів у склад основних засобів має здійснюватись за певними ознаками, які визначають його характеристичні властивості.

Визнання основних засобів та ознак належності капіталу до основних засобів у своїх працях висвітлювали ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Зокрема, вони згрупували усі ознаки і критерії в наступному порядку: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа [9; 35; 47; 65; 84; 106].

Досліджуючи функціональну роль активів, окремі дослідники схиляються до думки про неприпустимість обмеження трактування основних

засобів у контексті засобів праці. Погоджуючись з такими висновками додамо, що є реальна можливість та необхідність відображення у групі основних засобів об'єктів, які не використовуються як засоби праці а лише забезпечують супутні потреби організації в матеріальній базі, наприклад: господарський інвентар чи багаторічні насадження.

Однією з перелічених ознак є призначення активів і він визначає основні засоби, як частина майна. Увів в облікову практику багатьох країн використання такої ознаки А.Сміт [106, с.236].

Сфера діяльності основних засобів відокремлює їх від інших об'єктів обліку і аналізу. Прихильником виокремлення такої ознаки був К. Маркс, який критикував А. Сміта за погляди на основний капітал. Він говорив, що житловий будинок не може позиціонуватися з капіталом. К. Маркс і відносив до основного капіталу лише засоби праці, які функціонують в процесі виробництва, для створення додаткової вартості [77, с.621].

Нерухомість активу також не є однозначною ознакою основних засобів, бо і в складі оборотних можуть використовуватись активи з надзвичайно низькою рухомістю, що можуть визнаватись нерухомими і бути віднесені до основного капіталу.

Щодо тривалості виробництва, як ознаки основного капіталу К.Маркс, який писав: “оскільки йдеться про річне виробництво, то тут доводиться брати до уваги, перш за все, лише ті частини основного капіталу, тривалість життя яких становить більше одного року” [77, с.621]. За цією ознакою здійснюється поділ активів на основні засоби та засоби залучені в обіг. Проте однозначності у підходах до даного критерію не спостерігається. Так, окремі вчені стоять на тому, що до основних засобів слід відносити активи, які підприємство використовує більше одного звітного періоду (більше року). З такою позицією не можна погодитись, через те, що є засоби праці, які не переносять свою вартість на продукцію, чи послуги відразу, а частинами за період менший за рік [22; 17; 9].

На думку більшості вчених одним із основних критеріїв визнання основних засобів є термін їх експлуатації. Позаяк, економічні вигоди від використання основних засобів споживаються впродовж усього терміну експлуатації, то капітальні витрати на їх створення (придбання), слід списувати впродовж цього періоду (не менше року). Підтвердженням цієї думки є принцип бухгалтерського обліку відповідності доходів і витрат, за яким фінансовий результат визначається як порівняння доходів і витрат понесених на їх отримання.

Ще однією ознакою визнання активів у складі основних засобів є матеріальність. Більшість науковців погоджуються з тим, що для визнання активу основними засобами обов'язкова наявність фізичної форми [27; с. 120].

Так, окремі автори, поділяють активи на фіксовані та оборотні, підкреслюють, до матеріальних фіксовані активів відносяться активи які мають матеріальну форму (це стосується основних засобів). Нематеріальними фіксованими активами є активи, на які понесені витрати але які складно ідентифікувати в кількісному виразі та за матеріальною присутністю, наприклад права або торгові назви. Можуть бути фіксованими активами, інвестиції у вигляді незавершеного капітального будівництва [39; с. 76].

Аналогічної думки додержуються Нидлз Б. та Колдуелл Д. Усі активи терміном використання більше одного періоду вони поділяють на матеріальні – активи, які мають фізичний стан, та нематеріальні – активи, що не мають фізичної суті [84 с. 136].

Інші науковці також погоджуються з тим, що основні засоби не можна ідентифікувати в одному складі з нематеріальними активами і фінансовими інвестиціями. Усі довгострокові активи за досліджуваними ознаками можна поділити на матеріальні (основні засоби) і нематеріальні, виділяючи при

цьому фінансові інвестиції, як активи, витрати на які не підлягають відшкодуванню.

Остапчук Т.П. до складу основного капіталу відносить [90, с. 8]:

- капітал, безпосередньо внесений в діяльність контрольованого підприємства у вигляді матеріальних (тілесні) та нематеріальні (безтілесні) активів;
- капітал, вкладений в діяльність іншого підприємства з одночасною передачею адміністративних прав на його управління(фінансові вкладення).

Вартісна межа, як ознака віднесення активу до основних засобів є і суперечливою і неоднозначною, адже у міжнародних стандартах обліку такий критерій відсутній. Хоча вартісний критерій віднесення засобів до основних має низку суттєвих недоліків окремі країни його застосовують. Проте, цей критерій залежить від змін в макроекономічних показників (інфляції) [39, с. 76].

О. Бондар вважає, що ігнорувати цей критерій не варто, оскільки всі засоби праці з незначною вартістю, проте із строком дії більш як один рік, потрібно було б відносити до категорії основних засобів. Тому вартісна межа віднесення об'єктів обліку до основних чи оборотних має бути елементом облікової політики підприємства і самостійно визначатися його керівництвом [18].

Е. Хендріксен, М. Ван Бреда зазначають, що хоча в цілому активи мають кілька загальних характеристик, будівлі і споруди відрізняються за певними ознаками [116, с. 182]:

1) будівлі і споруди – матеріальні товари, призначені для виробництва інших товарів чи надання послуг фірмі та її клієнтам в процесі нормального процесу виробництва;

2) вони мають обмежений строк служби, по закінченні якого їх ліквідовують і списують або замінюють. Цей строк може бути заданий числом років залежно від фізичного і морального старіння елементів активу

чи бути змінною величиною, яка визначається режимом використання та підтримання;

3) оцінка будівель і споруд при отриманні законних прав на їх використання визначається не умовами договору, а вартістю інших активів, які їх замінюють;

4) за своєю суттю це немонетарні активи: вони приносять доходи за рахунок їх використання або при продажі послуг, що надаються з їх допомогою;

5) в цілому послуги основних засобів надаються протягом періоду, що перевищує рік або операційний цикл підприємства.

Поділ засобів виробництва на основні та оборотні здійснюється залежно від перенесення засобами та предметами праці своєї вартості на створений продукт. Одні й ті самі засоби праці беруть участь у процесі виробництва тривалий час (наприклад, машина може використовуватися не менше 10 років, будівлі, споруди – кілька десятків років), тому переносять свою вартість на новостворений продукт не одразу. Якщо, наприклад, ткацький верстат використовується 10000 днів, то кожен день він переносить одну десятитисячну своєї вартості на створені тканини. Отже, цей верстат належить до основних засобів на відміну від оборотних засобів: сировини, палива, енергії, куплених напівфабрикатів, які переносять свою вартість на новостворений продукт одразу [26, с. 68].

Причиною багатьох проблем господарських відносин в Україні є суперечності в тлумаченні економічних термінів нормативним законодавством, яке покликано регулювати різні сфери цих же відносин. Так, ще до недавня (до прийняття Податкового кодексу України), прийнято було вважати, що термін “основні фонди” використовується для відображення “основних засобів” у податковому обліку. В той час ніхто з практикуючих бухгалтерів не зважав на те, що термін “основні фонди” в економічній теорії почали використовувати задовго до появи в Україні податкового обліку.

Вітчизняні вчені, незважаючи на домінування національного податкового законодавства, займалися дослідженням сутності поняття “основні засоби” та “основні фонди”. Проте, аналіз їхніх досліджень і співставлення з нормативною базою дає підстави стверджувати, що єдності в поглядах щодо тлумачення досліджуваних понять не досягнуто. Підходи до трактування сутності основних засобів в українському законодавстві та за Міжнародними стандартами фінансової звітності (IAS) 16 “Основні засоби” представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.1.

Підходи до трактування поняття “основні засоби” згідно правового регулювання

№ з/п	Нормативний документ	Визначення
1	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [25]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у 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’єкт основних засобів – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством
2	Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” (частина щодо основних фондів була чинна до 01.04.2011) [25]	Матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом
3	Податковий кодекс України (розділ III вступив в дію з 01.04.2011) [98]	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
4	Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 16 “Основні засоби” [80; 20]	Основні засоби – матеріальні об’єкти, які: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду

З таблиці видно, що до прийняття Податкового кодексу України визначення “основних засобів” відрізнялося у різних законодавчих актах. По-перше, головна відмінність полягала в тому, що в законі розглядається поняття “основні фонди” замість засобів, по-друге, різнилась грошова межа віднесення до складу основних фондів об’єктів.

У Податковому кодексі, в свою чергу, відмовилися від поняття “основні фонди” на користь “основних засобів”, що свідчить про наближеність Кодексу до положень бухгалтерського обліку. Проте, таке наближення не є повним, адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, хоча і зросло від 1000 грн. до 2500 грн. [98].

Порівнюючи дефініції представлені в П(С)БО та міжнародних стандартах можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа. Систематизацію поглядів дослідників щодо сутності поняття “основні засоби” наведено в таблиці 1.2.

За даними систематизованими таблиці 1.2 та з огляду на іншу наукову літературу, зауважимо, що більшість авторів під “основними засобами” розуміють матеріальні активи підприємства.

Деякі автори ототожнюють поняття “основні засоби” та “основні фонди” зазначаючи, що вони є засобами праці які використовуються у виробництві протягом тривалого часу.

Інші автори вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються лише у виробничому процесі, тобто більш ні на що вони впливу не мають, а це є некоректним тлумаченням, адже основні засоби використовуються підприємством у всій його господарській діяльності.

Всі автори сходяться в думці про те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час (а саме, більше одного року чи одного операційного циклу).

Таблиця 1.2.

Етимологія поняття “основні засоби” за літературними джерелами

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Бойко В.М., Вашків П.Г. [14, с. 358]	Основні засоби – сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення
2	Бондар О.В. [17]	Основні засоби – засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Характерною особливістю ОЗ, є участь в процесі виробництва тривалий час, в перебігу багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переносяться на продукцію, що виготовляється
3	Бланк И.А. [2, с. 227]	Основні фонди – сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
4	Бутинець Ф.Ф. [20, с. 125]	Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у 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 перевищує один рік)
5	Загородній А.Г., Партич Г.О. [47, с. 142]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік
6	Кузнєцова С.А., [64, с. 97]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік)
7	Райзберг Б.А. [100, с. 655]	Основні засоби (основні фонди) – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва в продовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію
8	Сажинець С. [105]	Основний капітал, основні засоби, основні фонди – сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об’єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти. Основний капітал приймають участь в багатьох циклах виробництва, служить протягом довгого часу й переносить свою вартість на вартість вироблених з його допомогою товарів поступово, по мірі зносу шляхом нарахування амортизації
9	Хом’як Р.Л. [23, с. 143]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у 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).

В податковому законодавстві основні засоби мають вартісну межу, що становить 2500 грн., а в бухгалтерському обліку вартісну межу підприємство встановлює власноруч і зазначає її в обліковій політиці підприємства [23, с. 145].

Таким чином основні фонди можемо означити, як матеріальні об'єкти які у незмінній натурально-речовій формі використовуються підприємством більше одного року (упродовж багатьох операційних циклів) оцінені у розмірі не менше граничного та поступово переносять свою вартість на вартість продукту діяльності підприємства. Основні засоби – це капітальні вкладення, що беруть участь у виробництві тривалий строк і обчислюються у вартісному виразі.

Власне кажучи, те, що основні фонди – це натурально-речова форма засобів праці, а основні засоби – це їх обчислення у вартісному виразі, з економічної точки зору, і є основною відмінністю у розумінні цих понять.

І хоча, визначення стандартами обліку терміну “основні засоби” не містить жодної згадки про вартісний вираз матеріальних активів, вказівка на засоби в IAS 16 “Основні засоби” та П(С)БО 7 “Основні засоби” вже сама по собі містить поняття вартості [80].

Розробники Податкового кодексу України також прийшли до усвідомлення, що відповідно до економічного змісту термінів “основні фонди” і “основні засоби”, немає потреби їх податково-обліковому поділі.

Тут слід звернути увагу на ще один аспект означення поняття “основні засоби” – це невідповідність вживання в усному спілкуванні. Зокрема часто заходить мова про рух (реалізацію, чи переміщення) “основного засобу”. Можливо говорять так, бо розуміють, що реалізація “основного фонду” звучить ще гірше. І помилка тут не у викладі змісту операції і не в правильності вживання того чи іншого терміну, а в тому, що економічна теорія не розглядає поняття “основний засіб”, чи “основний фонд”. В економіці такі терміни можна використовувати тільки у множині. А тому формуючи зміст операції в бухгалтерському чи податковому обліку слід

розуміти, що мова йде про “об’єкт основних засобів” чи “об’єкт основних фондів”.

За економічною природою засоби праці виступають у вигляді основних засобів тільки у процесі їх продуктивного використання. Ті ж об’єкти, які придбані з метою подальшої реалізації, належать до товарів, а не до основних засобів [39, с.112].

Не належать до основних засобів [23, с.147]:

1) предмети терміном служби меншим за один рік незалежно від їхньої вартості;

2) предмети менше граничної вартості за одиницю (за ціною придбання) незалежно від терміну служби. Гранична вартість предметів, що не належать до основних засобів, може змінюватися Міністерством фінансів України з метою податкового обліку, чи Наказом про облікову політику в бухгалтерському обліку;

3) спеціальні інструменти і спеціальні пристосування для підприємств серійного і масового виробництва певних виробів або для виконання індивідуальних замовлень незалежно від їхньої вартості;

4) спеціальний одяг, спеціальне взуття, а також постільні речі незалежно від їхньої вартості і терміну служби;

5) формений одяг, призначений для видачі працівникам підприємства, незалежно від вартості й терміну служби.

Перелічені вище малоцінні необоротні матеріальні активи не відносять до основних засобів у тому разі, коли суб’єкти господарювання вибрали метод нарахування амортизації основних засобів, передбачений податковим законодавством. Якщо підприємство вибрало, інший метод нарахування амортизації, передбачений П(С)БО 7, тоді вартісні ознаки предметів, які можна віднести до малоцінних і швидкозношуваних, визначаються суб’єктом господарювання самостійно. Згідно з податковим законодавством щодо нарахування амортизації основні засоби поділяються на виробничі та

невиробничі основні фонди [68]. На рис. 1.1 наведено склад основних засобів підприємства відповідно до П(С)БО 7.



Рис. 1.1. Склад основних засобів підприємства [25, с.132]

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1396 від 30.11.2012 р., інші необоротні матеріальні активи для цілей бухгалтерського обліку поділяються на [25, с.141]:

- музейні фонди;
- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- білизна, постільні речі, одяг та взуття;

- інвентарна тара;
- прилади та апарати для наукових цілей;
- необоротні матеріальні активи спеціального призначення;
- інші необоротні матеріальні активи.

Враховуючи зміни, внесені Наказом Міністерства фінансів України № 1343 від 17.12.2012 р. вище наведені зміни діють до 01.01.2015 р. [25, с.132].

Згідно даної класифікації та класифікації, яка наводилась далі, основні засоби за функціональним призначенням поділяють на дві великі групи: виробничі та невиробничі. До виробничих належить та частина основних засобів підприємства, яка бере безпосередню участь у повторювальних процесах виробництва тривалий час або сприяє їх здійсненню, переносить свою вартість на готову продукцію по мірі зносу, зберігаючи натуральну форму.

Дослідження питання наукової класифікації об'єктів основних засобів дозволяє забезпечити їх ефективне управління та використання на підприємстві. Групування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюють за різними методиками, зокрема Кутер М.И. запропонував наступний спосіб групування основних засобів (див. рис. 1.2) [68 с.174].

Виробничі основні фонди є частиною основних засобів, яка бере участь у процесі виробництва тривалий час, зберігаючи при цьому натуральну форму. Вартість основних виробничих фондів переноситься на вироблений продукт поступово, частинами, у міру використання. Поновлюються основні виробничі фонди через капітальні інвестиції.

Невиробничі основні фонди – це житлові будинки та інші об'єкти соціально-культурного й побутового обслуговування, які не використовуються в господарській діяльності, але перебувають на балансі підприємства [71].

Ознаки	Групи основних засобів
За технічними характеристиками і способами використання	земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи.
За функціональним призначенням	виробничі; невиробничі.
За належністю	власні; орендовані.
За галузями економіки	основні засоби промисловості; основні засоби сільського господарства; основні засоби транспорту; інші основні засоби.

Рис. 1.3 Групування основних засобів [68, с.174]

Більш широку класифікацію основних засобів наводить Ткаченко Н. М. Основними класифікаційними ознаками в даному способі групування основних засобів виступають ознаки функціонального призначення, галузева ознака, ознаки використання та належності (див. рис. 1.3) [111 с.374].

На відміну від виробничих, невиробничі основні фонди не беруть участі в процесі виробництва і не переносять своєї вартості на вироблений продукт. Відтворюються вони тільки за рахунок прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства. Незважаючи на те що невиробничі основні фонди безпосередньо не впливають на обсяг виробництва, збільшення цих засобів пов'язане з поліпшенням добробуту працівників підприємства. Це в кінцевому підсумку позитивно позначається на результатах діяльності підприємства, на зростанні продуктивності праці.

Співвідношення окремих груп основних засобів становить їхню структуру. Поліпшення структури основних засобів, передовсім підвищення питомої ваги активної їх частини, сприяє зростанню виробництва, зниженню собівартості продукції, збільшенню грошових нагромаджень підприємства.



Рис. 1.3 Класифікація основних засобів за функціональним призначенням, галузевою ознакою, використанням та належністю [111 с.374]

Основні засоби й довгострокові інвестиції в основні засоби по-різному впливають на фінансові результати діяльності підприємства. Характер цього впливу можна представити наступним чином (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3.

Вплив господарських операцій з надходження і вибуття об'єктів основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства [39, с. 101]

<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Вплив на фінансовий стан і результати підприємства</i>
<i>Надходження основних засобів</i>	
<i>Отримано безоплатно</i>	Збільшується розмір власного капіталу підприємства за рахунок додаткового капіталу. Це призводить до зростання фінансової стійкості, а також, до збільшення питомої ваги амортизаційних відрахувань і витрат на ремонт, що при низькій фондівдачі безкоштовно отриманих основних засобів може спричинити зменшення прибутку
<i>Придбано за грошові кошти</i>	На вартість основних засобів, що надійшли, збільшуються необоротні активи підприємства. Скорочуються розміри більш ліквідних активів, погіршується платоспроможність
<i>Довгострокова оренда</i>	Збільшується сума необоротних активів і сума заборгованості орендодавцям. Періодично зменшуються грошові кошти на суму орендної плати й відсотків за оренду, на суму відсотків зменшується чистий прибуток
<i>Поточна оренда</i>	Витрати орендаря збільшуються на суму орендної плати, а також на суму витрат з капітального ремонту (якщо це обумовлено умовами договору оренди) активів
<i>Вибуття основних засобів</i>	
<i>Безоплатна передача</i>	На величину витрат від безоплатної передачі основних засобів зменшується чистий прибуток або нерозподілений прибуток минулих років. Зменшується вартість основних засобів
<i>Внесок до статутного капіталу іншого підприємства</i>	На вартість переданих основних засобів збільшуються інвестиції підприємства
<i>Продаж</i>	Формується фінансовий результат (прибуток чи збиток) від іншої реалізації, який збільшує (зменшує) прибуток підприємства. Зменшується розмір основних засобів, підвищується ліквідність балансу. Однак оцінка даної операції повинна в першу чергу відбуватися з точки зору виробничої потреби підприємства в об'єктах основних засобів, що реалізуються, можливості їх заміщення іншими
<i>Ліквідація</i>	Фінансовий результат визначається за кожним об'єктом, що ліквідується, при цьому підприємство, як правило, отримує збитки, які можуть бути зменшені на суму матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації

Підприємству не байдуже, в яку групу основних виробничих засобів вкладати кошти. Воно заінтересоване в оптимальному підвищенні питомої ваги машин, устаткування, тобто активної частини основних засобів, які обслуговують процес виробництва і характеризують виробничі можливості підприємства [47, с.238]. Проте, для забезпечення нормального

функціонування активних елементів основних виробничих засобів необхідні також будівлі, споруди, інвентар, тобто пасивна частина основних засобів. Тому структура і склад основних виробничих фондів має бути збалансована і орієнтована за економічними сегментами, через які підприємство провадить свою діяльність.

Структура основних засобів є різною в різних галузях промисловості, національної економіки. Наприклад, у промисловості України частка будівель у загальній вартості основних засобів найвища в легкій та харчовій промисловості (близько 44 %); споруд – у паливній промисловості (17%); передавальних пристроїв – в електроенергетиці (32 %); устаткування та робочих машин – на підприємствах машинобудівного комплексу (45 %) [39, с. 106].

Основними факторами, які впливають на структуру основних засобів підприємств, є: рівень автоматизації і механізації, рівень спеціалізації і кооперування, кліматичні та географічні умови розміщення підприємств. Кожний фактор по-різному впливає на структуру основних засобів. Поліпшити структуру основних засобів можна за рахунок: оновлення та модернізації устаткування; ефективнішого використання виробничих приміщень; установлення додаткового устаткування на вільній площі; ліквідації зайвого й малоефективного устаткування [120].

У процесі господарської діяльності кругообіг основних засобів проходить три стадії [84, с. 203].

На першій стадії відбувається продуктивне використання основних засобів та нарахування амортизаційних відрахувань. На цій стадії основні засоби в процесі експлуатації зношуються й нараховується сума зносу. Вона є підставою для списання суми амортизаційних відрахувань на витрати після завершення процесу виробництва. На першій стадії кругообігу основних засобів втрачається споживна вартість засобів праці, їхня вартість переноситься на вартість готової продукції. На другій стадії відбувається

перетворення частини основних засобів, які перебували в продуктивній формі, на грошові кошти через нарахування амортизаційних відрахувань. На третій стадії в процесі виробництва відбувається поновлення споживної вартості частини основних засобів. Це поновлення здійснюється заміною зношених основних засобів на нові за рахунок нарахованої суми зносу основних засобів.

Просте відтворення основних засобів здійснюється у двох формах [7, с. 168]:

- 1) заміна зношених або застарілих основних засобів;
- 2) капітальний ремонт діючих основних засобів.

Оборот основних засобів показано на рис. 1.4.

За простого відтворення, як уже було сказано, в кожному наступному циклі відбувається створення основних засобів у попередніх обсягах та з однаковою якістю. Джерелом фінансування заміни зношених основних засобів є нарахована сума амортизації. За розширеного відтворення кожного наступного циклу здійснюється кількісне і якісне зростання основних засобів. Джерелом фінансування таких змін є використання частини створеного додаткового продукту.



Рис. 1.4. Оборот основних виробничих засобів на підприємстві [7, с. 168]

Необхідність оновлення основних засобів за ринкових відносин визначається передовсім конкуренцією товаровиробників. Саме конкуренція

спонукує підприємства здійснювати прискорене списання основних засобів з метою нагромадження фінансових ресурсів для наступного вкладання коштів у придбання більш прогресивного устаткування, впровадження нових технологій та іншого поліпшення основних засобів.

Для облікової інтерпретації економічних процесів підприємства особливе значення має розподіл виробничих основних засобів основної діяльності підприємства на дві частини: активну і пасивну. До активної частини в більшості галузей промисловості належать машини та устаткування, які безпосередньо взаємодіють з предметами праці.

Пасивну частину формують основні засоби, які створюють умови для здійснення виробничого процесу, – будівлі, споруди, передавальні пристрої, транспортні засоби. Зростання питомої ваги активної частини є показником прогресивності структури основних засобів, підвищення технічної оснащеності підприємства та ростом інтенсивності використання основних коштів.

1.2. Нормативно-правове забезпечення

процесу обліку основних засобів у промисловому виробництві

До нормативних документів, що регламентують організацію обліку основного капіталу у промисловому виробництві треба віднести насамперед Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р., який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств. Ч. 1 ст. 3 цього Закону встановлює, що “метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства” [25, с. 82]. Даним законом визначається принципи ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Основним нормативним документом, що регулює методику та порядок бухгалтерського обліку основних засобів у різних галузях економіки, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. із змінами і доповненнями. П(С)БО 7 [25, с. 83]. Цей стандарт “визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності”, регламентує порядок визнання, оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, зменшення їх корисності та вибуття.

Відповідно до П(С)БО 7 виділяють кілька критеріїв віднесення об’єктів до основних засобів: об’єкт бухгалтерського обліку повинен бути визнаний активом; використовуватись для чітко визначених цілей; мати очікуваний строк корисного використання більш як один рік або операційний цикл (якщо він довший за рік); мати фізичну форму – бути матеріальним активом.

Наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561 було прийнято “Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів” [25, с. 94]. Даний документ можуть застосовувати підприємства, організаціями та іншими юридичні особи незалежно від форм власності і організаційно-правових форм (крім банків і бюджетних установ). Також тут визначено обмеження дії цього документа на такі види активів:

- операції з біологічними активами, які пов’язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та на невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку П(С)БО 30;

- основні засоби, що утримуються з метою продажу П(С)БО 27;
- інвестиційну нерухомість П(С)БО 31.

Фактично можна припустити, що методичні рекомендації поширюються на активи регламентовані П(С)БО 7.

Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності 16 “Основні засоби” основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям [80]:

- матеріальність (наявність фізичної форми);
- використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей);
- тривалість очікуваного строку використання (має використовуватися більше від одного облікового періоду).

Згідно з п. 3 Методичних рекомендацій бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити [25, с. 94]:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення (зі складу в цех (відділ, дільницю), з цеху в цех тощо), вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);
- відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;
- визначення витрат, пов’язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;
- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції” [25, с. 94]..

Згадані Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів визначають їх класифікацію, порядок обліку надходження, особливості обліку основних засобів в оренді, порядок обліку амортизації основних засобів, обліку ремонту та поліпшення основних засобів, переоцінки та зменшення корисності основних засобів, обліку вибуття

основних засобів, обліку незавершених капітальних інвестицій. До Методичних рекомендацій додається кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами [25, с. 101].

Облік основних засобів для потреб оподаткування регулюється Податковим кодексом України № 2755-VI від 2.12.2010р. із змінами та доповненнями. В цьому нормативному документі подано класифікацію основних засобів. По суті, це ті самі групи, що і в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Проте, згідно зі ст. 145 ПКУ відмінність полягає у встановленні мінімально допустимі строки корисного використання [98]. Тобто строк використання окремих груп основних засобів не може бути менший, ніж це встановлено ст. 145 Податкового кодексу.

Таким чином, з метою організації податкового обліку основні засоби поділено на 16 груп (табл. 1.4) замість колишніх чотирьох.

Пп. 145.1.5 ст. 145 Податкового кодексу України як і в П(С)БО 7 встановлено п'ять методів нарахування амортизації основних засобів. При цьому згідно з пп. 145.1.9 ст. 145 Кодексу нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним Наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Тобто, як встановлено в наказі про облікову політику, так і амортизуємо. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

До нормативного забезпечення обліку основних засобів у промисловому виробництві слід віднести також Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 р. “Про затвердження типових форм первісного обліку”, який затвердив наступні форми первісної облікової документації з обліку основних засобів і ввести їх у дію з 1 січня 1996 року [42]:

Таблиця 1.4

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації (п. 145.1. ст. 145 Кодексу)

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 — земельні ділянки	-
група 2 — капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 — будівлі	20
передавальні пристрої	10
група 4 — машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 — транспортні засоби	5
група 6 — інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 — тварини	6
група 8 — багаторічні насадження	10
група 9 — інші основні засоби	12
група 10 — бібліотечні фонди	-
група 11 — малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 — тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 — природні ресурси	-
група 14 — інвентарна тара	6
група 15 — предмети прокату	5
група 16 — довгострокові біологічні активи	7

ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”;

ОЗ-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів”;

ОЗ-3 “Акт списання основних засобів”;

ОЗ-4 “Акт на списання автотранспортних засобів”;

ОЗ-5 “Акт №... про установку, пуск та демонтаж будівельної машини”;

ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”;

ОЗ-7 “Опис інвентарних карток по обліку основних засобів”;

ОЗ-8 “Картка обліку руху основних засобів”;

ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів”;

ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів” (для промислових підприємств);

ОЗ-15 “Розрахунок амортизації основних засобів” (для будівельних організацій);

ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту” [42].

Окрім вище наведених документів, правове регулювання бухгалтерського обліку основних засобів в Україні здійснюється на підставі:

- указів і розпоряджень Президента України з економічних питань;
- постанов Кабінету Міністрів та інших органів виконавчої влади з найважливіших питань економіки, планування, калькуляції собівартості тощо;
- постанов Національного банку з питань організації розрахунково-кредитних та ведення касових операцій, відкриття рахунків у національній та іноземній валюті тощо;
- постанов органів статистики, якими затверджуються форми статистичної звітності;
- нормативних актів міністерства економіки, галузевих міністерств та інших органів, перед якими звітуються підприємства (Державної податкової адміністрації, Державного казначейства, Державної комісії з питань цінних паперів та фондового ринку, Пенсійного фонду та інших).

Методологічне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснює Міністерство фінансів, яке розробляє плани рахунків бухгалтерського обліку, положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, обсяг, форми і порядок складання річної (квартальної) фінансової звітності, порядок ведення облікових реєстрів різними підприємствами, інші нормативні документи, які визначають правила ведення обліку в цілому та окремих господарських операцій.

1.3. Особливості організації ведення обліку основних фондів

Облік основних засобів в місцях зберігання ведуть матеріально-відповідальні особи в інвентаризаційних списках. Надходження основних засобів записують додатково, а по тих, що вибувають, на полях позначають, якого числа і за яким документом (номер) списано чи реалізовано основні засоби.

В бухгалтеріях підприємств і організацій при журнальній формі бухгалтерського обліку 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).

При застосуванні даної форми бухгалтерського обліку аналітичний облік основних засобів в бухгалтерії доцільно вести на інвентарних картках типової форми в одному примірнику, на кожен об'єкт, чи групу об'єктів

В інвентарній картці реєструють зміни первісної (відновлювальної) вартості, знос, вартість ремонту і дані про ліквідацію інвентарного об'єкта. Відкриті картки реєструють у списку інвентарних карток. При запису картки в список встановлюють черговий інвентарний номер. Його позначають на самому об'єкті основних засобів і в подальшому вказують в усіх документах, якими оформляють зміни стану даного об'єкта. Для підсумкового аналітичного обліку основних засобів (рахунок 10), їх зносу (рахунок 131) і капітальних інвестицій (рахунок 15) використовують Журнал № 4 [90, с.151].

По кредиту рахунку 10 “Основні засоби” записи здійснюють на підставі актів на ліквідацію основних засобів, накладних на внутрішнє переміщення, актів на передачу або продаж основних засобів та ін. Записи на кредиті рахунку 13 “Знос основних засобів” здійснюють на підставі розрахунку амортизаційних відрахувань за місяць та інших документів.

Введення основних засобів в експлуатацію оформлюється первинним документом. Первинним документом, що фіксує введення основних засобів (наприклад, нового виробничого цеху) в експлуатацію, є акт форми ОЗ-1 [42].

Після оформлення акта введення в експлуатацію будинку виробничого корпусу як об'єкта обліку основних засобів бухгалтерія заводить на цей об'єкт інвентарну картку форми № ОЗ-6. Це – первинний документ, у якому відображають дані про основні засоби, що перебувають на балансі підприємства. На підприємстві також ведуть опис інвентарних карток форми ОЗ-7, у якій внесено дані про інвентарні картки за певний період часу. Крім інвентарної картки, бухгалтерія заповнює картку обліку переміщення основних засобів форми № ОЗ-8. Дані про введені в експлуатацію основні засоби також заносять до інвентарного списку основних засобів форми № ОЗ-9. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим Міністерством фінансів України від 24.05.95 № 88 передбачено, що вимоги головного бухгалтера щодо неухильного дотримання порядку оформлення і подання в бухгалтерію первинних документів є обов'язковими для всіх підрозділів, служб і працівників підприємства [25].

Перелік основних документів, які використовують при оформленні обліку основних засобів та взаємозв'язок між ними відображено на рисунку 1.5.

Детальна схема обліку основних засобів та перелік первинних документів з документального оформлення операцій стосовно їх руху наведені в додатку Ж. Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є розробка плану організації бухгалтерського обліку, яким визначається зміст, послідовність і строки виконання облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації, складання і подання звітності. План організації бухгалтерського обліку містить [88, с.97]:

- план звітності;
- план документації і документообороту;

- план рахунків та їх кореспонденції;
- план інвентаризації;
- план технічного оформлення облікової інформації.

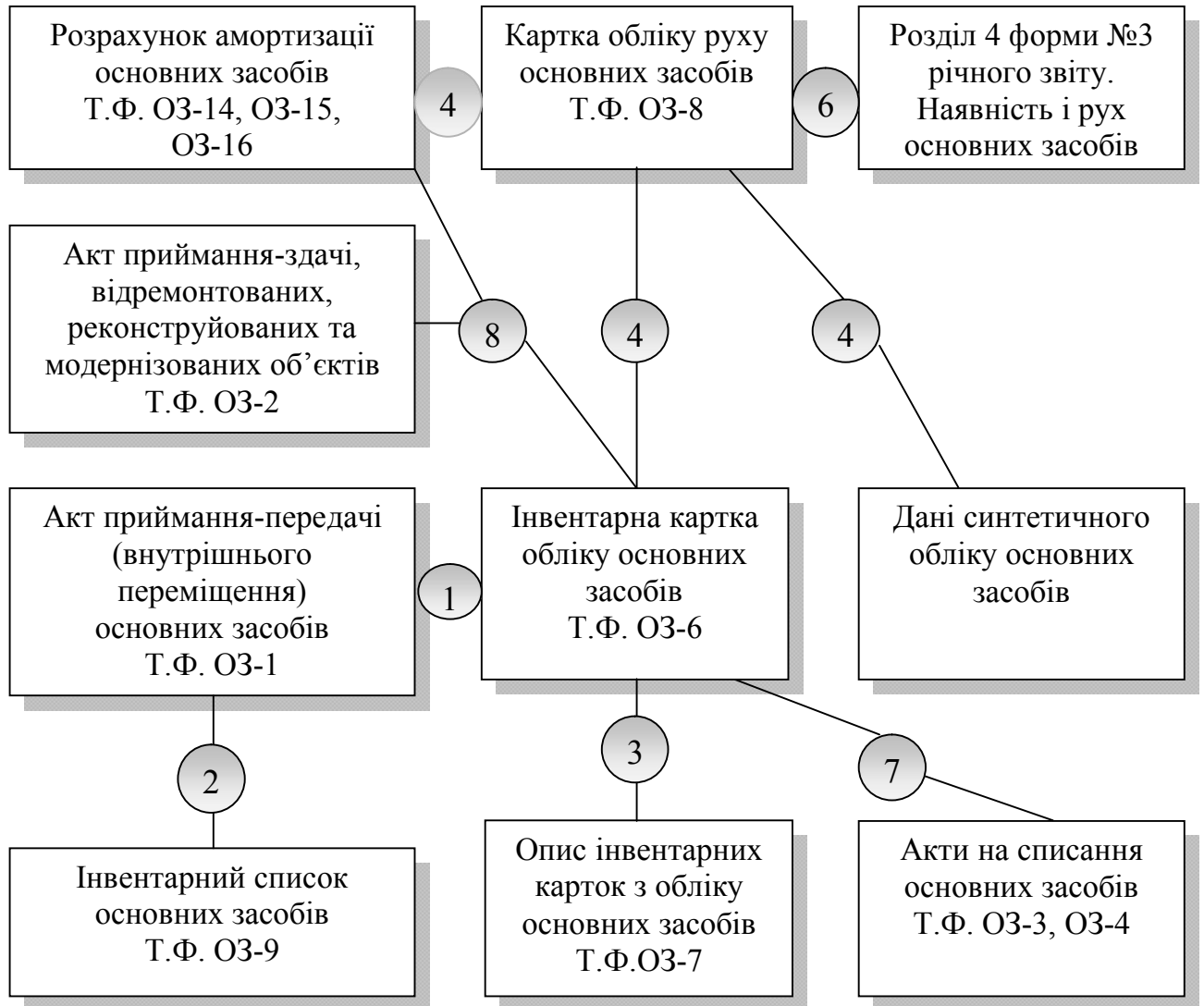


Рис. 1.5 Документальне оформлення обліку основних засобів

План звітності передбачає перелік форм встановленої звітності, строки її складання і подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається відповідним органам, так і внутрішня. План зовнішньої звітності ґрунтується на нормативно-правових актах Міністерства фінансів України та інших керівних органів. Форми і строки складання внутрішньої звітності, необхідної для управління і контролю, визначаються керівником підприємства і головним бухгалтером [25].

План документації і документообороту (графік) складається на підставі переліку типових і спеціалізованих форм документів, встановлених для підприємств відповідної галузі. Основне завдання зазначеного плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства документами, виходячи із специфіки його діяльності, а також визначення послідовності проходження документів по всіх стадіях облікового опрацювання.

План рахунків та їх кореспонденцій передбачає складання робочого плану рахунків, який використовується на підприємстві відповідно до специфіки його діяльності. При формуванні робочого плану рахунків підприємство використовує загальноприйнятий План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений Міністерством фінансів України. Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку.

План інвентаризації передбачає строки і порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів та інших активів підприємства, а також різноманітних зобов'язань по розрахунках із дебіторами і кредиторами підприємства. При складанні плану інвентаризації керуються Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України [10].

План технічного оформлення обліку передбачає детальну характеристику форми, за якою має вестися бухгалтерський облік на підприємстві, перелік і порядок ведення облікових реєстрів, а також заходи щодо раціональної організації облікового процесу, і в першу чергу, – за рахунок забезпечення й ефективного використання засобів обчислювальної техніки.

При розробці найважливіших положень стосовно організації обліку основних засобів, слід розглянути питання первісної вартості більш детально, адже саме її використовують при зарахуванні основних засобів на баланс підприємства у випадку їх придбання чи створення. Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат [27, с.215]:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються при придбанні чи отриманні прав на об'єкт основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням чи створенням основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- суми ввізного мита;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

До первісної вартості не включаються адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротних матеріальних активів або доведення їх до стану придатного до експлуатації.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість [39, с.133].

Визначення справедливої вартості знаходимо у п. 4 П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”. Нею вважають суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між

обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Виходячи з інформації, наведеної в додатку до цього стандарту, справедлива вартість устанавлюється [25]:

а) для землі й будівель – на рівні ринкової вартості;

б) для машин та устаткування – на рівні ринкової вартості. У разі відсутності даних про ринкову вартість – за відновлювальною вартістю (сучасною собівартістю придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

в) для інших основних засобів – на рівні відновлювальної вартості (сучасної собівартості придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Залишкова вартість – це первісна вартість об'єкта за вирахуванням його зносу. Коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, може виникнути особливий випадок проведення переоцінки [25]. Така ситуація виникає, коли об'єкт основних засобів повністю амортизований, але перебуває у нормальному стані і продовжує використовуватись у виробничому процесі. Переоцінена вартість такого об'єкта відповідно до п. 17 П(С)БО 7 визначається додаванням його справедливої вартості до первісної без зміни суми зносу, тобто в цьому випадку сума дооцінки дорівнює справедливій вартості об'єкта основних засобів.

Поняття первісної та переоціненої вартості об'єктів основних засобів чітко регламентується П(С)БО 7. Відповідно до даного Положення переоцінка основних засобів може бути обов'язковою, необов'язковою та забороненою. Дані види переоцінок виникають внаслідок зазначення різного роду інформації в наказі про облікову політику підприємства стосовно встановлення порогів суттєвості для переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Детальніші умови, які й визначають вказані види переоцінок зазначені на рис. 1.6 [25].

Правильна організація обліку основних засобів можлива при умові застосування економічно обґрунтованої оцінки кожного інвентарного

об'єкта. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні.

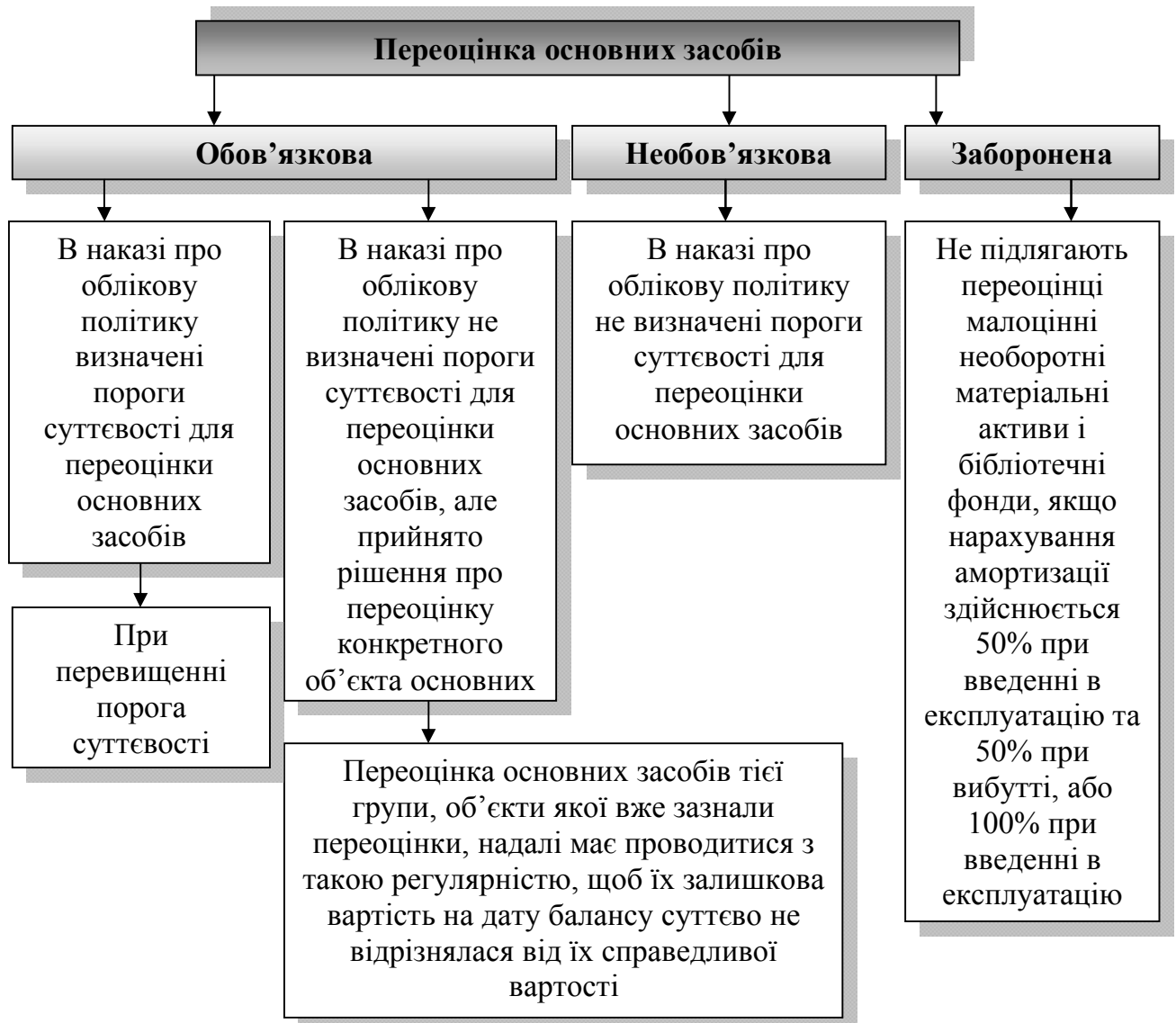


Рис. 1.6 Переоцінка основних засобів відповідно до П(С)БО 7 [25]

Оскільки основні засоби використовуються у господарській діяльності підприємств тривалий час, на їх оцінку впливає багато чинників, такі як інфляція, знос (фізичний та моральний) тощо. Тому проблема оцінки основних засобів є однією з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності та реальності оцінки основних засобів – визначальний чинник в організації бухгалтерського обліку підприємства. Від вибору того чи іншого варіанту оцінки основних засобів залежать і вартість майна, і фінансовий результат, а отже, і розмір податків, які сплачує підприємство.

Основна складність оцінки полягає у виборі ціни, за допомогою якої слід вимірювати основні засоби. При виборі методу оцінки основних засобів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки основних засобів, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності [23, с. 143].

Належна організація бухгалтерського обліку основних засобів повинна забезпечити контроль за їх наявністю і збереженням та виконувати такі завдання [47, с.276]:

- своєчасне і правильне документальне оформлення руху основних засобів і реєстрація цих змін на рахунках бухгалтерського обліку;
- розрахунок і реєстрація суми зносу (амортизації) основних засобів;
- контроль за правильним відображенням в обліку затрат на ремонти основних засобів;
- точне визначення результатів ліквідації основних засобів;
- отримання достовірних даних для складання звітності по основних засобах.

В процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються (амортизуються). Сума їх зносу обліковується окремо. Різниця між первісною або відновлювальною вартістю і сумою зносу (амортизації) називається залишковою вартістю. Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання. Строк корисного використання об'єкта основних засобів з метою бухгалтерського обліку визначається підприємством самостійно з урахуванням (податкові строки розглядались в § 1.2) [98]:

- очікуваного використання об'єкта, його потужності або продуктивності;
- фізичного та морального зносу, що передбачається;
- правових та інших обмежень.

Нарахування амортизації починається при визнанні об'єкта основних засобів активом (при зарахуванні на баланс) з місяця, наступного за місяцем, у якому він став придатним до використання. Нарахування амортизації призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації, з місяця, наступного за місяцем вибуття. Нарахування амортизації проводиться щомісячно на кожен об'єкт основних засобів. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій). Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

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) [49].

В бухгалтерському обліку амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням одного з п'яти методів, встановлених п. 26 П(С)БО 7 “Основні засоби”. Крім того, підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Різниця цих методів полягає в такому розподіленні вартості об'єкта, що амортизується, протягом строку його корисного використання, яке максимально відповідало б характеру (інтенсивності) експлуатації такого необоротного активу. Метод амортизації обирається підприємством самостійно. Методи нарахування амортизації основних засобів наведено в табл. 1.5.

У відповідності з п. 27 П(С)БО 7 “Основні засоби” амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується або за прямолінійним, або за виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних активів може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % його вартості, яка амортизується та решти 50 % вартості, яка амортизується в

місяць їх виключення з активів (списання з балансу) або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості [98].

Таблиця 1.5.

Методи нарахування амортизації основних засобів

Методи амортизації	Порядок визначення суми амортизації
Прямолінійний	$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$
Зменшення залишкової вартості	$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість на початок року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації)} \times \text{Річна норма амортизації}$ $\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}}\right) \times 100\%$ <p>Ступінь кореня n = кількість років корисного використання об'єкта</p>
Прискореного зменшення залишкової вартості	$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість на початок року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації)} \times \text{Річна норма амортизації}$ $\text{Річна норма амортизації} = \frac{100\%}{\text{Строк корисного використання}} \times 2$
Кумулятивний метод	$\text{Річна сума амортизації} = \text{Кумулятивний коефіцієнт} \times (\text{Первісна чи переоцінена вартість} - \text{Ліквідаційна вартість})$ $\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років використання до кінця терміну}}{\text{Сума порядкових номерів років використання}}$
Виробничий метод	$\text{Місячна сума амортизації} = \text{Фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг)} \times \text{Виробнича ставка амортизації}$ $\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{ліквідаційна вартість}}{\text{Плановий обсяг продукції}}$

Для відображення інформації про нараховану амортизацію використовують рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" (відповідний субрахунок). За кредитом рахунку (з дебетом рахунків 15, 23, 92, 93, 94) відображають нарахування амортизації, за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) [24, с.150]. Кореспонденцію рахунків щодо обліку амортизації основних засобів у загальному вигляді можна

показати в таблиці 1.2. Якщо підприємство оперує тільки рахунками класу 8, то суми амортизації будуть відображені відповідними записами (табл. 1.6.).

Таблиця 1.6.

Кореспонденція рахунків щодо обліку амортизації основних засобів з використанням рахунків класу 9 [24, с.151]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію об'єктів виробничого призначення за умови, що амортизаційні відрахування можуть бути віднесені до конкретного виду продукції (наприклад, якщо при виконанні будівельних робіт об'єкт основних засобів використовувався виключно для виконання певного замовлення)	23	131
2	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення за умови, що амортизаційні відрахування не можуть бути піднесені до конкретного виду продукції (наприклад, якщо промислове обладнання використовується для виробництва декількох видів продукції за декількома замовленнями водночас)	91	131
3	Нараховано амортизацію основних засобів загальногосподарського призначення (наприклад, амортизація офісного обладнання, комп'ютерів, використовуваних адміністративно-управлінським персоналом)	92	131
4	Нараховано амортизацію основних засобів, використовуваних при збуті продукції (наприклад, якщо автомобіль здійснює доставлення товару на торговельні точки; а також амортизація торговельного обладнання підприємств торгівлі)	93	131
	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в іншій операційній діяльності (наприклад, амортизація об'єктів житлово-комунального і соціально культурного призначення)	94	131

Таблиця 1.3

Кореспонденція рахунків щодо обліку амортизації основних засобів з використанням рахунків класу 8 [24, с.151]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію об'єктів виробничого призначення за умови, що амортизаційні відрахування можуть бути віднесені до конкретного виду продукції	831	131
		23	831
2	Нараховано амортизацію по виробничих об'єктах у випадку, якщо амортизаційні відрахування не можуть бути віднесені до конкретного виду продукції, а також по об'єктах адміністративного і збутового призначення	831	131
		79	831

Планом рахунків передбачені два рахунки для обліку основних засобів: 10 “Основні засоби” і 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Кожній окремій групі об’єктів основних засобів повинен відповідати 1 із 9 субрахунків до рахунка “Основні засоби”. На рахунку 11 обліковуються МШП терміном служби більше одного року і деякі специфічні об’єкти основних засобів (бібліотечні фонди, експонати музеїв та ін.) [24, с.153].

Процес нарахування амортизації є неодмінною складовою організації обліку необоротних матеріальних активів, він супроводжує процес їх введення та використання до моменту їх виводу чи ліквідації.

Висновки до розділу 1

Опрацювання наукових праць та нормативно-правових актів, які характеризують досліджувану категорію, дозволило нам здійснити наступні висновки:

1. У процесі господарювання кожне підприємство має потребу у відповідній кількості предметів та засобів праці, на основі яких і буде здійснювати свою фінансово-господарську діяльність. Потреба підприємства у наявності новітнього та якісного обладнання диктується вимогами сучасного ринку та конкурентного середовища. Володіння необхідними основними засобами та їх ефективне використання забезпечують підприємству високий рівень продуктивності та рентабельності. Основні засоби є запорукою стійкості та витривалості на ринку виробництва, виконання робіт чи надання відповідних послуг в умовах конкурентного середовища.

2. Необоротні активи характеризуються широким спектром класифікаційних груп та видів. Підприємство самостійно визначає для себе види необоротних матеріальних активів, а також термін їх корисної експлуатації, якими хоче володіти чи користуватись. Відносини власності й користування основними засобами та іншими необоротними активами регламентуються відповідними законодавчими актами. А дотримання правил

та інструкцій стосовно даного виду відносин поширюється на всій території України та є обов'язковим для виконання.

3. Крім дотримання законодавчих вимог стосовно відносин, які пов'язані з основним капіталом підприємства, для ефективного та раціонального налагодження процесу використання необоротних матеріальних активів, на підприємстві необхідно створити внутрішню систему регламентів, які б регулювали вказані відносини. Тому суб'єкти господарювання, які володіють певними необоротними активами, придбавають їх, виготовляють, обмінюють чи продають у процесі своєї діяльності користуються відповідними планами та наказами, які розробляють та затверджують головний бухгалтер та керівник підприємства. Основні питання, які потребують детального та письмового висвітлення, що стосуються організації діяльності підприємства та особливостей бухгалтерського обліку та звітності наводяться в наказі про облікову політику підприємства.

4. Організація обліку є одним із найважливіших етапів планування діяльності будь-якого підприємства. Рівень управління операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства значною мірою залежить від повноти, обґрунтованості і достовірності інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку і звітності. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві значною мірою залежить рівень економічної роботи. Тому процес організації обліку потребує чітких та виважених дій з боку тих осіб, які відповідають за виконання даних робіт. Раціональна організація обліку основних засобів, а також їх наявність у достатній кількості та необхідної якості на підприємстві забезпечує його довготривалу та ефективну діяльність, позитивно впливає на конкурентоспроможність продукції даного суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ У РОЗРІЗІ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Методика облікової реєстрації руху основних засобів на підприємстві

Використання основних засобів на підприємстві пов'язане з поняттям “життєвий цикл” об'єкта. Поняття “життєвий цикл” в економічній науці можна трактувати, як сукупність взаємопов'язаних процесів послідовної зміни стану активів від початку дослідження та обґрунтування (розроблення) до припинення його експлуатації, застосування (зберігання) [47, с.87]. Для основних засобів виділено три основні етапи “життєвого циклу”:

- надходження (із зарахуванням чи без зарахування на баланс);
- утримання (зберігання та експлуатація);
- вибуття (планове чи позапланове, тимчасове чи постійне).

Для кожного етапу “життєвого циклу” характерні певні господарські операції, відображення яких по рахунках бухгалтерського обліку має свої методичні особливості. Від чіткої структуризації господарських операцій за етапами “життєвого циклу” залежить ефективність процесу організації та проведення бухгалтерського обліку, який у свою чергу, забезпечує чіткість, послідовність та систематичність при здійсненні різноманітних облікових та господарських процесів. Відповідна методика облікової реєстрації дає можливість керівництву та іншим зацікавленим особам отримувати повну та своєчасну інформацію про обсяг, стан, використання та придатність основних засобів на підприємстві. Поінформованість менеджменту стосовно наявності засобів праці та постійного контролю за їх ефективним використанням має велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства.

Проведемо виокремлення та систематизацію господарських операцій у відповідності до визначених етапів та охарактеризуємо основні особливості

первинного, синтетичного і аналітичного обліку руху основних засобів на різних етапах “життєвого циклу” (рис. 2.1).

Операції пов'язані з надходженням об'єктів	Операції, що здійснюються під час експлуатації об'єкта	Операції, пов'язані з вибуттям об'єкта
Придбання за кошти	Амортизація	Продаж за кошти
Придбання в обмін на інші активи	Поліпшення (ремонт, реконструкція, модернізація тощо)	Продаж за бартер
Безоплатне отримання	Утримання і технічне обслуговування	Внесок до статутного капіталу
Отримання як внесок до статутного капіталу	Внутрішнє переміщення	Повернення орендованого об'єкта
Виготовлення власними силами	Консервація	Повернення орендованого об'єкта
Отримання в оренду	Переоцінка (індексація)	Безоплатна передача
	Зменшення корисності	

Рис. 2.1. Господарські операції за етапами “життєвого циклу” об'єктів основних засобів [47, с.87]

В рамках нашого дослідження – та, виключно, для з'ясування процесу формування аналітичної інформації, розглянемо лише операції з основними засобами, які мають визначальний вплив на показники наявності, складу, структури, динаміки стану та ефективності їх використання.

Операції пов'язані з надходженням об'єктів основних засобів можна окремо згрупувати за зовнішніми та внутрішніми джерелами надходження, оскільки порядок формування їх первісної вартості та процес відображення у бухгалтерському обліку залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. Застосування різних видів вартісної оцінки основних засобів на момент поступлення на підприємство, зумовлено різноманітністю шляхів надходження основних засобів (рис 2.2).

Облік та оцінка основних засобів на різних етапах їх руху організовується, як правило, централізовано в бухгалтерії підприємства. А процес здійснення витрат на створення, придбання та поліпшення якісного стану основних засобів прийнято вважати капітальним інвестуванням.

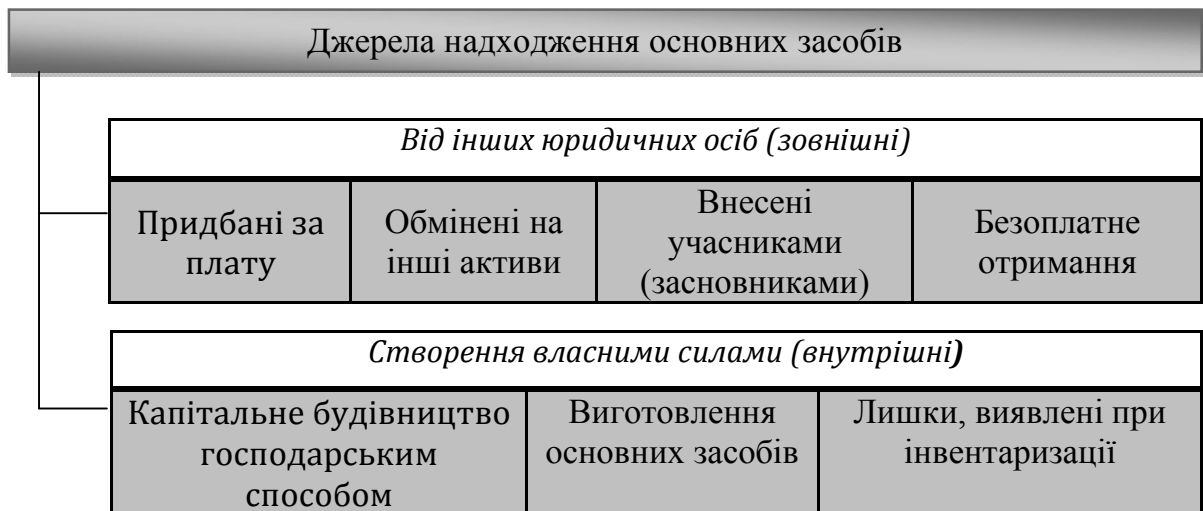


Рис. 2.2 Джерела надходження основних засобів на підприємство

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 (zareєстровано в Мін'юсті України 21.12.99 р. за № 893/4186, зі змінами та доповненнями), облік витрат на придбання матеріальних необоротних активів ведеться на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” [25]. Збільшення понесених витрат на придбання матеріальних необоротних активів відображається за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, зокрема субрахунків 151 “Капітальне будівництво”, 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” або 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, а після введення об'єкта в експлуатацію фактичні витрати, враховані на цьому рахунку, відносяться на дебет відповідного субрахунку рахунку 10 “Основні засоби” або 11 “Інші необоротні матеріальні активи” залежно від належності об'єкта до основних засобів або до інших необоротних матеріальних активів (табл. 2.

1). Придбаний об'єкт основних засобів зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Під нею розуміють історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (п. 4 П(С)БО 7 "Основні засоби").

Таблиця 2.1.

Облікова інтерпретація капітальних витрат на придбання об'єкта основних засобів [24, с.183]

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Дохід	Витрати
Перша подія – отримання об'єкта основних засобів					
1	Отримано основні засоби від постачальника (підрядника)	152	631	-	-
2	Відображено суму податкового кредиту	641	631	-	-
3	Відображено отримання транспортних, посередницьких, страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	152	685	-	-
4	Відображено суму податкового кредиту	641	685	-	-
5	Відображено витрати на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	152	661	-	-
6	Відображено нарахування на заробітну плату	152	65	-	-
7	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	30	152	-	-
8	Перераховано оплату постачальнику (підряднику)	631	311	-	-
9	Відображено оплату транспортних послуг	685	311	-	-
Перша подія – оплата об'єкта основних засобів					
1	Перераховано аванс постачальнику (підряднику)	371	311	-	-
2	Відображено виникнення податкового кредиту по ПДВ	641	644	-	-
3	Отримано основні засоби від постачальника (підрядника)	152	631	-	-
4	Відображено суму податкового кредиту	644	631	-	-
5	Відображено отримання транспортних, посередницьких, страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	152	685	-	-
6	Відображено суму податкового кредиту	641	685	-	-
7	Відображено витрати на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	152	661	-	-
8	Відображено нарахування на заробітну плату	152	65	-	-
9	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	10	152	-	-
10	Здійснено оплату послуг	685	311	-	-
11	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	-	-

Представлена в таблиці облікова інтерпретація враховує ст. 187 та 198 ПКУ, відповідно до якої, дата виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з постачання (придбання) активів та послуг визначається за правилом першої події, тобто це є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася

раніше: або дата зарахування коштів від покупця (чи сплати постачальнику) за товари та послуги, або дата відвантаження (чи отримання) товарів та послуг. Причому операції з придбання основних засобів та інші капітальні витрати не включаються до складу витрат звітного періоду у податковому обліку. Надходження в результаті придбання в обмін на подібні активи має специфіку у визначенні первісної вартості отриманих об'єктів. Подібні активи – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (п. 4 П(С)БО 7 “Основні засоби”) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Облікова інтерпретація обміну подібними активами [24, с.184]

Первісна вартість активу, що передається						10 000 грн.
Знос активу, що передається						3 000 грн.
Справедлива (договірна) вартість активу, що передається						7 000 грн.
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	Дохід	Витрати	
1	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:					
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	-	-	3 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	-	-	7 000
2	Відображено передачу об'єкта основних засобів	377	286	-	-	7 000
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	-	-	1 400
4	Відображено отримання необоротного активу	15	631	-	-	7 000
		641	631	-	-	1 400
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	631	377	-	-	8 400
6	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10 (11)	15	-	-	7 000
Первісна вартість активу, що передається						10 000 грн.
Знос активу, що передається						3 000 грн.
Справедлива (договірна) вартість активу, що передається						5 000 грн.
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	Дохід	Витрати	
1	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:					
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	-	-	3 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	-	-	7 000
2	Відображена передача подібного необоротного активу	377	286	-	-	5 000
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	-	-	1 000
4	Списано суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю	949	286	-	2 000	2 000
5	Відображено отримання необоротного активу	15	631	-	-	5 000
		641	631	-	-	1 000
6	Відображено залік заборгованостей	631	377	-	-	6 000
7	Об'єкт введено в експлуатацію	10 (11)	15	-	-	5 000

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Зауважимо, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість, то від такої операції в бух обліку дохід не визнається (п. 9 П(С)БО 15 “Дохід”). В таблиці 2.2 наведено операції обміну подібними активами на рахунках бух обліку за двох варіантів: а) залишкова вартість подібного активу, що передається, відповідає його справедливій вартості; б) залишкова вартість подібного активу, що передається, вища його справедливої (договірної) вартості

При відображенні в бухгалтерському обліку операції з обміну активами потрібно керуватись також П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”. Зокрема, відповідно до норм цього стандарту необоротні активи, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів, переводяться до групи вибуття і визнаються у складі запасів (дебет субрахунку 286). На необоротні активи, утримувані для продажу, у тому числі необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту основного засобу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7 “Основні засоби”). При цьому згідно з п. 23 П(С)БО 15 “Дохід”, сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму

переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. В таблиці 2.3 наведено операції обміну неподібними активами на рахунках бух обліку за двох варіантів: а) залишкова вартість необоротного активу, менша його справедливої; б) залишкова вартість необоротного активу, що передається, більша його справедливої (договірної вартості).

Таблиця 2.3.

Облікова інтерпретація обміну неподібними активами [24, с.186]

Початкова вартість активу, що передається						10 000 грн.
Знос активу, що передається						3 000 грн.
Справедлива вартість активу, що передається						9 000 грн.
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	Дохід	Витрати	
1	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:					
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	-	-	3 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	-	-	7 000
2	Відображено передачу об'єкта основних засобів	377	712	9 000	-	10 800
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	-	-	1 800
4	Списана балансова вартість активу, утримуваного для продажу	943	286	-	7 000	7 000
5	Відображено отримання необоротного активу	15	685	-	-	9 000
		641	685	-	-	1 800
6	Проведено взаємозалік заборгованостей	685	377	-	-	10 800
7	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10 (11)	15	-	-	9 000
8	Фінансовий результат	712	793	-	-	9 000
		793	943	-	-	7 000
		793	441	-	-	2 000
Початкова вартість активу, що передається						10 000 грн.
Знос активу, що передається						3 000 грн.
Справедлива вартість активу, що передається						6 000 грн.
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	Дохід	Витрати	
1	Переведено об'єкт основних засобів, що передається в групу вибуття:					
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	-	-	3 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	-	-	7 000
2	Відображена передача необоротного активу	377	286	6 000	-	7 200
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	-	-	1 200
4	Списана балансова вартість активу, утримуваного для продажу	943	286	-	7 000	7 000
5	Відображено отримання необоротного активу	15	631	-	-	6 000
		641	631	-	-	1 200
6	Відображено залік заборгованостей	631	377	-	-	7 200
7	Об'єкт введено в експлуатацію	10 (11)	15	-	-	6 000
8	Фінансовий результат	712	793	-	-	6 000
		793	943	-	-	7 000
		442	793	-	-	1 000

Відповідно до п. 10 П(С)БО 7 “Основні засоби” первісна вартість безоплатно отриманого основного засобу дорівнює його справедливій вартості на дату отримання, з урахуванням витрат, передбачених п. 8 цього стандарту (табл.2.4.) [24, с.186].

Таблиця 2.4.

Облікова інтерпретація безоплатно одержаних основних засобів

Справедлива вартість активу, що одержується						10 000 грн.
Вартість послуг транспортної організації по доставці						1 800 грн., у т.ч. ПДВ
Витрати на встановлення, монтаж, налагодження, крім того:						2 400 грн., у т.ч. ПДВ
<ul style="list-style-type: none"> • заробітна плата з нарахуваннями власного персоналу • вартість матеріалів, що використовувалися при встановленні 						396 грн. 900 грн.
Щомісячна амортизація, у т.ч. справедливої вартості активу						123,3 грн. 83,33 грн.
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	Дохід	Витрати	
1	Здійснені передплати:					
	а) транспортній організації	371	311	-	-	1 800
	ПДВ	641	644	-	-	300
2	б) підприємству, яке здійснює монтаж	371	311	-	-	2 400
	ПДВ	641	644	-	-	400
3	Відображено оприбуткування активу за справедливою вартістю	15	424	-	-	10 000
4	Відображено транспортні послуги по доставці активу	15	631	-	-	1 500
	ПДВ	644	631	-	-	300
4	Відображено залік заборгованостей за транспортні послуги	631	371	-	-	1 800
5	Відображено витрати на встановлення, монтаж, налагодження	15	631	-	-	2 000
	ПДВ	644	631	-	-	400
6	Відображено залік заборгованостей за транспортні послуги	631	371	-	-	2 400
7	Нарахована заробітна плата і внески на загальнодержавне пенсійне та соціальне страхування власному персоналу підприємства, зайнятому встановленням, монтажем та налагодженням активу	15	65,661	-	-	396
8	Відображено використання матеріалів при встановленні	15	201	-	-	900
9	Відображено введення активу в експлуатацію	10 (11)	15	-	-	14 796
10	Нарахована амортизація активу ((14796 грн./10 р./12 міс) = 123,3 грн.)	91	13	-	123,3	123,3
11	Одночасно визнаний дохід від безкоштовно отриманих активів ((10000 грн./10 р./12 міс) = 83,33 грн.)	424	745	83,33	-	83,33

В обліку на суму справедливої вартості одержаних основних засобів збільшують додатковий капітал підприємства (Кт субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”). Вкрай важливо пам’ятати, що збільшення додаткового капіталу підприємства відбувається виключно на суму справедливої вартості отриманого об’єкта. Тобто до додаткового капіталу не потраплять витрати, пов’язані з його отриманням та доведенням до стану, придатного для використання із запланованою метою. Проте такі витрати обов’язково мають знайти місце у первісній вартості основних засобів.

Безоплатно отримані основні засоби підлягають амортизації. При цьому, одночасно з нарахуванням амортизації проводять зменшення суми раніше показаного додаткового капіталу із відображенням доходу від безоплатно отриманих основних засобів (Кт субрахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”). Нархована амортизація на безоплатно отриманий об’єкт основних засобів не може перевищувати відображений додатковий капітал, визначений при отриманні цього об’єкта.

Отримані основні засоби, як внесок до статутного капіталу, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Відповідно до п. 10 П(С)БО 7 “Основні засоби”, первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, указаних у п. 8 цього стандарту.

Внесені у статутний капітал об’єкти основних засобів підлягають амортизації на загальних підставах.

Для обліку внесків до статутного капіталу використовують наступні рахунки:

- субрахунок 425 “Інший додатковий капітал” – використовують для відображення до реєстраційних внесків.
- рахунок 40 “Статутний капітал” – використовують для відображення внесків засновників і формування статутного капіталу. За

кредитом показують збільшення статутного капіталу, а за дебетом – зменшення (вилучення). Кредитове сальдо по рахунку має відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статуті.

рахунок 46 “Неоплачений капітал” – призначений для відображення заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу. За дебетом показують розмір заборгованості за внесками, а по кредиту – погашення такої заборгованості.

У листі Міністерства фінансів України від 17.11.2003 р. N 31-04200-04-5/5570 зазначається, що вартість внесених у статутний капітал основних засобів та нематеріальних активів до складу капітальних інвестицій не включається і на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” не відображається. Однак у деяких випадках використання рахунку 15 просто необхідне (табл. 2.5). Приміром, якщо будуть супутні витрати на встановлення, монтаж, налагодження або інші витрати, безпосередньо пов’язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Таблиця 2.5

Облікова інтерпретація одержаних основних засобів, як внесок до статутного капіталу [47, с.106]

Розмір статутного фонду, встановлений установчими документами		20 000 грн.		
Внески здійснюються за справедливою вартістю, узгодженою учасниками:		6 000 грн. у т. ч. ПДВ		
а) основними засобами (основними фондами)		9 000 грн. у т. ч. ПДВ		
б) іншими необоротними активами з метою використання в господарській діяльності		5 000 грн. у т. ч. ПДВ		
в) необоротними активами для інших цілей		5 000 грн. у т. ч. ПДВ		
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Відображено формування статутного капіталу	46	40	20 000
2	Отримано від засновників:			
	а) основні фонди (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	152	46	5 000
		641	46	1 000
	б) інші необоротні активи для цілей господарської діяльності (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	153	46	7 500
		641	46	1 500
	в) необоротні активи для інших цілей (негосподарських)	153	46	5 000
3	Відображено введення в експлуатацію отриманих активів	10 (11)	15	17 500

Створені підприємством основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю (п. 7 П(С)БО 7 “Основні засоби”), яка складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, вартості послуг сторонніх організацій, амортизації основних засобів, що використовуються для виготовлення (будівництва) об’єкта основних засобів, та інших витрат, що включаються у первісну вартість такого об’єкта згідно з п. 8 П(С)БО 7 [83, с.43].

Всі витрати, пов’язані з будівництвом об’єкта основних засобів, незалежно від способу його здійснення, обліковують по дебету субрахунку 151 “Капітальне будівництво”. В свою чергу, витрати, пов’язані з виготовленням основних засобів – по дебету субрахунків 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” або 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”. Після введення об’єкта основних засобів в експлуатацію, накопичені витрати з рахунку 15 (відповідних субрахунків) списують на відповідні рахунки обліку основних засобів або інших необоротних матеріальних активів [81, с.160].

Операції пов’язані з вибуттям основних засобів за грошові кошти не знаходять однозначного тлумачення зі сторони законотворців та фахівців. Так, основні засоби, що утримуються з метою продажу, обліковують за правилами, викладеними у П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [83, с.69].

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо [46]:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

• здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості (п. 1 р. II П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”).

Якщо основні засоби визнані утримуваними для продажу, їх переводять із необоротних активів до оборотних (у запаси). Разом з тим, їх припиняють амортизувати і відображають в обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації (п. 9 р. II П(С)БО 27) (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6

Облікова інтерпретація реалізації основних засобів за грошові кошти [82]

Первісна вартість об'єкта основних засобів		15 000 грн.		
Знос об'єкта основних засобів		5 000 грн.		
Договірна вартість (вартість продажу) без ПДВ		12 500 грн.		
№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Перша подія – отримання попередньої оплати				
1	Одержано попередню оплату (аванс) за необоротний актив, утримуваний для продажу.	311	680	15 000
2	У складі попередньої оплати відображено податкові зобов'язання	643	641	2 500
3	Переведено об'єкт основних засобів до необоротних активів, утримуваних для продажу:			
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	10 000
4	Відвантажено необоротний актив, утримуваний для продажу	680	712	15 000
5	Закрито розрахунки з ПДВ	712	643	2 500
6	Списано балансову вартість необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286	10 000
Перша подія – передача активу				
1	Переведено об'єкт основних засобів до необоротних активів, утримуваних для продажу:			
	- списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
	- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	286	10 (11)	10 000
2	Відвантажено необоротний актив, утримуваний для продажу	680	712	15 000
3	Нараховано податкові зобов'язання із ПДВ	712	641	2 500
4	Списано балансову вартість необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286	10 000
5	Отримано оплату від покупця	311	680	15 000

Перекласифікація основних засобів в утримувані для продажу відображається кореспонденцією (табл. 2.7.) [82]:

- на суму зносу об'єкта основних засобів: Дт 13 Кт 10,11.
- на суму залишкової вартості основних засобів: Дт 286 Кт 10,11.

Доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, обліковують за кредитом субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”. Балансову вартість таких активів списують у дебет субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

Варто зауважити, що Мінфін в листі від 25.07.2008 р. N 31-34000-10-10/29072 рекомендує доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображати за кредитом субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”, а списувати собівартість таких активів по дебету субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”.

Таблиця 2.7.

Облікова інтерпретація реалізації основних засобів за грошові кошти [24, с.186]

Первісна вартість об'єкта основних засобів		15 000 грн		
Знос об'єкта основних засобів		5 000 грн		
Договірна вартість (вартість продажу) без ПДВ		12 500 грн		
№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Перша подія – отримання попередньої оплати				
1	Одержано попередню оплату (аванс) за об'єкт основних засобів	311	681	15 000
2	У складі попередньої оплати відображено податкові зобов'язання	643	641	2 500
3	Списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
4	Списано залишкову вартість об'єкта	977	10 (11)	10 000
5	Відвантажено (передано) об'єкт основних засобів покупцю	361	746	15 000
6	Закрито розрахунки з ПДВ	746	643	2 500
7	Відображено залік заборгованостей	681	361	15 000
Перша подія – передача активу				
1	Відвантажено (передано) об'єкт основних засобів покупцю	361	746	15 000
2	Закрито розрахунки з ПДВ	746	641	2 500
3	Списано знос об'єкта основних засобів	13	10 (11)	5 000
4	Списано залишкову вартість об'єкта	977	10 (11)	10 000
5	Отримано оплату від покупця	311	361	15 000

Крім того, Мінфін вважає, що будь-який продаж основних засобів неможливий без їх попереднього переведення в групу необоротних активів, утримуваних для продажу (див., консультацію начальника Управління методології бухгалтерського обліку Мінфіну В. Пархоменка, опубліковану у журналі “Вісник податкової служби України” № 44 за 2007 рік, с. 39) [90].

Такі висновки є досить суперечними, адже йдуть осторонь П(С)БО 27. Нагадаємо, що для визначення об'єкта ОЗ утримуваним для продажу, необхідне виконання одночасно всіх умов, наведених у п. 1 р. II П(С)БО 27. Невиконання хоча б однієї такої умови позбавляє необхідності переведення об'єкта основних засобів у групу необоротних активів, утримуваних для продажу [83, с.69].

На нашу думку, продаж основних засобів можна показувати без їх попереднього переведення на рахунок 286. Доходи від так званого “прямого” продажу основних засобів пропонуємо відображати за кредитом субрахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”. В свою чергу, собівартість їх реалізації показувати за дебетом субрахунку 976 “Списання необоротних активів” або 977 “Інші витрати звичайної діяльності”.

2.2. Методика здійснення аудиту основних засобів та інших необоротних активів на підприємстві

Процес ведення обліку на будь-якому підприємстві забезпечує потреби зацікавлених користувачів в отриманні інформації стосовно виробничої та фінансової діяльності даного підприємства. Вказана інформація має відповідати вимогам повноти, правдивості, неупередженості та об'єктивно відображати дійсний стан активів, зобов'язань та капіталу даного суб'єкта господарювання [59, с.114]. Саме тому облікова звітність, обліковий процес та документи, які його супроводжують підлягають ретельній та своєчасній перевірці. Перевірку публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації стосовно фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, повноти і відповідності обліку чинному законодавству та встановленим нормативам, забезпечує процес проведення аудиторської перевірки.

Під терміном “аудит” слід розуміти перевірку даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих

аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Таке визначення аудиту наводиться в основному нормативно-правовому акті, який визначає правові засади здійснення незалежної аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації, тобто в Законі України “Про аудиторську діяльність” [25].

Основним базовим елементом системи незалежного фінансового контролю є сертифіковані аудитори, які на підставі ліцензії від свого імені чи від імені аудиторської фірми здійснюють аудиторську діяльність. Організаційне і методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні здійснює Аудиторська палата України (АПУ), головними завданнями якої є [25]:

- сприяння розвитку аудиту в державі;
- вирішення принципових питань аудиторської діяльності в Україні на єдиній методологічній основі;
- контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України “Про аудиторську діяльність”, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- реєстрація аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю наданих аудиторських послуг;
- сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів та ліцензування (дозвіл) на право займатися аудиторською діяльністю.

Відповідно до вимог Закону України “Про аудиторську діяльність” та Положень Аудиторської палати України, аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Аудит необоротних

матеріальних активів проводиться на вимогу органів управління суб'єкта господарювання з метою формулювання думки з приводу правильності їх класифікації, реальності оцінки та достовірності відображення в обліку та звітності. Завданнями аудиту операцій з основними засобами є [2, с.219]:

- встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання і списання основних засобів;
- перевірка ефективного використання і збереження основних засобів;
- встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) основних засобів;
- перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів;
- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів;
- вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Джерелами інформації для здійснення аудиту необоротних матеріальних активів виступають первинні документи з обліку основних засобів, накладні, дані попередньо проведеного аудиту та інша інформація. Детальний перелік джерел інформації, якими користується аудитор при здійсненні аудиту основних засобів відображено нижче (див. рис. 2.3)

Зазначені джерела використовуються аудитором за потребою та за наявністю відповідних документів та свідчень. На основі такої документації аудитор має можливість сформулювати власну незалежну думку про стан основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, їх наявність та ефективність використання чи обслуговування. Наявність, кількість, своєчасне отримання та правдивість джерел інформації, якими користується

аудитор при проведенні аудиторської перевірки вагомо впливають на якість такої перевірки.

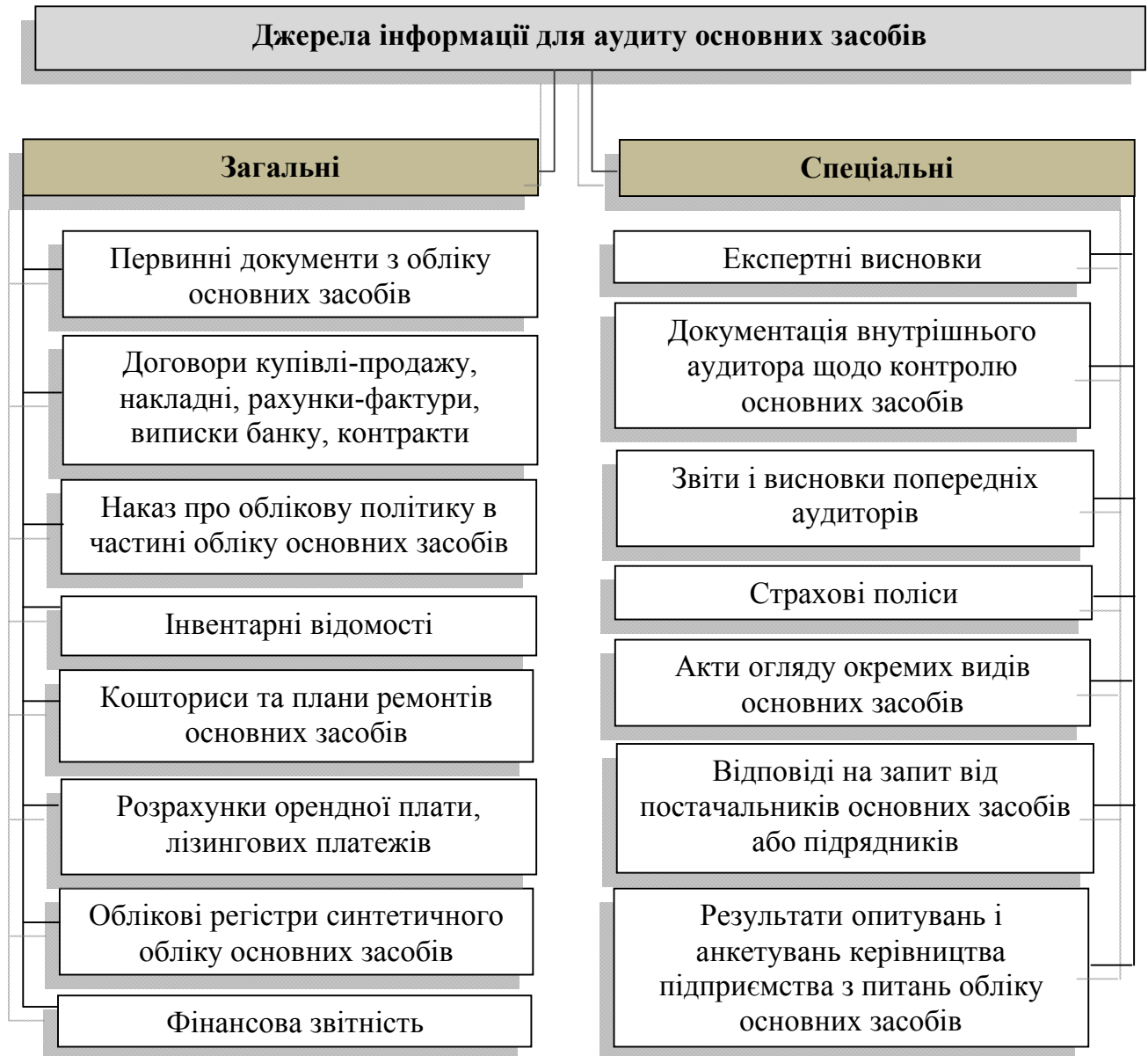


Рис. 2.3 Інформаційні джерела для проведення аудиту основних засобів (авторська розробка)

Проведення аудиту необоротних матеріальних активів розпочинається з перевірки умов їх збереження, технічного стану та ефективності використання. Вона здійснюється шляхом проведення контрольної інвентаризації основних засобів. Інвентаризацією встановлюється наявність та технічний стан об'єктів основних засобів, інвентарних карток, технічних паспортів на діючі у виробництві основні засоби та ті, що прийняті чи здані в

оренду, на зберігання або у тимчасове використання. Як правило, ця інвентаризація проводиться вибірковим способом, і тільки при виявленні суттєвих відхилень застосовується суцільний спосіб. Результати проведеної інвентаризації звіряються з даними інвентарних списків та карток обліку основних засобів. Це дозволяє виявити нестачі або надлишки (невраховані) необоротних матеріальних активів [29, с.191].

Після цього аудитор співставляє інвентарні картки обліку основних засобів з даними їхніх описів для встановлення того, чи всі інвентарні картки подано на перевірку та чи немає загублених або прихованих. Картки обов'язково мають бути згруповані згідно з класифікацією основних засобів. Аудитор також перевіряє технічний стан та ефективність використання необоротних активів. Для цього з'ясовують [59, с. 122]:

- загальну кількість об'єктів невстановленого і незданого в експлуатацію обладнання та їх питому вагу в загальній кількості об'єктів необоротних матеріальних активів підприємства;
- випадки простоїв інструментів та обладнання, що як наслідок призводить до порушення нормального технологічного циклу роботи підприємства та причини їх виникнення;
- рівень ефективності використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на підприємстві, що аналізується та перевіряється шляхом розрахунку та оцінки показників фондоддачі, фондоозброєності, фондомісткості;
- технічний стан обладнання (проводиться розрахунок та аналіз коефіцієнтів зношеності та оновлення обладнання).

Наступним етапом аудиторської перевірки є перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку необоротних матеріальних активів на певні дати, яка передбачає співставлення їх сумарної вартості згідно з інвентарними карточками по кожній групі чи виду з підсумками карток обліку руху основних засобів по видах та групах, які, в свою чергу, у загальній сумі співставляються із залишками на рахунку обліку необоротних

матеріальних активів – № 10. Якщо в процесі перевірки виявлено різноманітні розбіжності між цими даними, то це означає, що облік необоротних матеріальних активів ведеться з порушеннями. Наслідком даних вагомих порушень може бути недоврахування чи надлишкове нарахування амортизації, що призводить до неправильного визначення суми податку на прибуток [29, с.201].

На цьому етапі також звіряються дані інвентарних карток обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів з даними журналу № 4 “Обліку необоротних активів”, відомості № 4.1 “Аналітичного обліку капітальних інвестицій”, Головної книги та фінансової звітності підприємства. В процесі проведення незалежної аудиторської перевірки, аудитор також вивчає порядок відображення в обліку результатів переоцінки, оскільки він різний для об’єктів, які переоцінюються вперше і повторно та суттєво впливає на відображення цих операцій в обліку. Неправильне їх відображення в системі бухгалтерських рахунків може призвести до неправильного визначення вартості об’єкта основних засобів для нарахування амортизації. Для перевірки правильності здійснення оцінки та переоцінки основних засобів працівниками підприємства чи попередніми аудитором, аудитор слід керуватись загальноприйнятою схемою переоцінки основних засобів [25; 36; 105].

Зазначена схема детально характеризує процес здійснення переоцінки (дооцінки та уцінки) та прийняття відповідних рішень стосовно проведення необхідної переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Користуючись нею при проведенні аудиторського дослідження, аудитор має можливість точно і безпомилково визначити переоцінену вартість активу та встановити, чи була дійсна необхідність для її здійснення. Важливим етапом проведення аудиторської перевірки також виступає перевірка правильності віднесення окремих об’єктів до складу основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів. Аудитор звертає увагу на дотримання умов визнання об’єктів активами підприємства: принесення в

майбутньому економічної вигоди від використання об'єкта та чи його вартість може бути достовірно визначена. Під час перевірки вартість об'єктів, що підлягають обліку у складі основних засобів, порівнюється з передбаченою вартістю в наказі про облікову політику, а також уточнюється, чи не обліковуються на рахунках обліку основних засобів активи, облік яких повинен здійснюватись у складі інших необоротних активів або малоцінних та швидкозношуваних предметів [6, с.25].

Після вказаного етапу проводиться перевірка своєчасності здійснення, повноти і правильності відображення результатів інвентаризації основних засобів в обліку. Вона передбачає вивчення результатів та якості обов'язкових щорічних інвентаризацій основних засобів. При цьому з'ясовуються такі питання [25; 29; 49]:

- дотримання на підприємстві встановлених чинними нормативними актами термінів інвентаризації;
- проведення інвентаризації об'єктів, що знаходяться за межами підприємства;
- наявність випадків розкомплектування, крадіжки основних засобів, виявлення винних осіб;
- чи є на підприємстві основні засоби, що в результаті порушення правил зберігання або використання стали непридатними для подальшої експлуатації;
- наявність на підприємстві непотрібних основних засобів або таких, що не використовуються, і яких заходів вжито для початку їх використання чи реалізації.

Перевірка правильності оприбуткування необоротних матеріальних активів вимагає від аудитора дослідження таких питань: способи надходження активів на підприємство та оформлення відповідної документації; існування на підприємстві комісії з приймання об'єктів основних засобів; правильність визначення первісної вартості в актах приймання-передачі (з урахуванням вимог П(С)БО 7); призначення

матеріально-відповідальних осіб за збереження об'єктів необоротних матеріальних активів та чи укладено з ними договори про матеріальну відповідальність.

При здійсненні такої перевірки, аудитор насамперед звертає увагу на спосіб надходження активів на підприємство, адже саме від нього залежить вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємства. Аудитор під час перевірки також оцінює та аналізує дані про повноту формування фактичних витрат з отримання основних засобів та доведення їх до стану, придатного для використання [59, с.125]. Особливу увагу звертають при перевірці порядку формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів у випадках, коли в документах, що супроводжують придбання, зазначено вартість кількох об'єктів разом, без уточнення вартості по кожному з них. У такому випадку первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на їх придбання. На цьому етапі перевіряють також правильність і повноту оформлення актів приймання-передачі основних засобів. Одночасно звіряються первинні документи з придбання основних засобів з рахунками-фактурами постачальників, які в свою чергу, порівнюються з виписками банку.

Правильність відображення надходження необоротних матеріальних активів в результаті капіталовкладень визначається шляхом співставлення оприбуткованих об'єктів з переліком передбаченим у титульних списках підприємства, а також з актами приймання-передачі, накладними, податковими накладними і розрахунково-платіжними документами. При перевірці операцій з надходження основних засобів в обмін на подібний актив потрібно звернути увагу на те, чи дорівнює різниця між вартістю об'єкта по відповідному субрахунку рахунка № 10 і сумою зносу по об'єкту, сумі в накладній і в договорі. А при перевірці операцій з отримання основних засобів в обмін на неподібний актив потрібно звернути увагу, чи дорівнює вартість неподібного активу, яка відображена в накладній на списання, плюс

грошові кошти сплачені (мінус грошові кошти отримані) його вартості за договором та первісній вартості отриманого основного засобу, відображеній в акті форми № ОЗ-1, інвентарній картці та рахунку № 10. Особливу увагу аудитор приділяє перевірці операцій по оприбуткуванню безкоштовно отриманих необоротних матеріальних активів. При цьому повноту оприбуткування доцільно підтвердити результатами запитів до підприємства, що здійснило безоплатну передачу відповідних активів [29, с.216].

При проведенні аудиту надходження чи вибуття основних засобів особливу увагу приділяють процесу формування валових витрат і валового доходу.

Основними завданнями аудиту валових витрат і валового доходу є:

- перевірка обґрунтованості валових витрат;
- повнота відображення валового доходу підприємства;
- точність визначення обсягів збільшення валових витрат і валового доходу;
- правильність обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню у звітному періоді [59, с 130].

Валові доходи та валові витрати підприємства мають бути підтверджені первинними документами, які використовуються в бухгалтерському обліку. Аудитору слід також перевірити достовірність даних про валові витрати та валовий дохід, які містяться в декларації про прибуток підприємства, в додатках до цієї декларації, та їх відповідність даним податкового обліку. А також встановити правильність формування таких доходів і витрат та справедливості віднесення до них відповідних статей обліку. Така перевірка здійснюється з метою отримання повної, правдивої та неупередженої інформації стосовно величини валових витрат, валового доходу, прибутку та податку на прибуток, який сплачує підприємство [29, с. 217].

У процесі здійснення аудиторських досліджень, надзвичайно важливою є і перевірка правильності нарахування амортизації необоротних

матеріальних активів, у процесі якої з'ясовується чи дотриманий метод нарахування амортизації для основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в обліковій політиці. Крім того, аудитор перевіряє нарахування амортизації з врахуванням руху об'єктів основних засобів та чи враховано строк їх корисного використання та їхню ліквідаційну вартість, які затверджені в наказі про облікову політику підприємства, при розрахунку амортизації; чи не продовжується нарахування амортизації по об'єктах, повністю з амортизованих, а також правильність віднесення суми амортизації до складу відповідних витрат. Перевірку нарахування амортизації проводять за даними журналів № 4 “Обліку необоротних активів та фінансових інвестицій” і № 5 “Обліку витрат” та відповідних таблиць, де були здійснені нарахування амортизації в розрізі необоротних матеріальних активів, що поступили, вибули і знаходяться в експлуатації для виробничих та невиробничих цілей.

При перевірці правильності нарахування амортизації на об'єкт необоротних матеріальних активів та відображення витрат, які при цьому виникають, слід пам'ятати, що відповідно до п. 146.11 ст. 146 Податкового кодексу України від 02.12.10 № 2755-VI, амортизації на підприємстві підлягають витрати, пов'язані з придбання основних засобів для власного виробничого використання, самостійним виготовленням основних засобів, проведенням усіх видів поліпшення (реконструкції, модернізації тощо) основних засобів, детальний перелік яких відображено на нижчеподаному рисунку (див. рис. 2.7) [98].

Аудит обліку витрат на ремонт та інші види поліпшення основних засобів посідає не менш важливе місце, ніж аудит обліку амортизаційних відрахувань. У відповідності до вищенаведеної класифікації, аудитор здійснює перевірку правильності нарахування та віднесення витрат до відповідного виду поліпшень основних засобів підприємства. Даний вид перевірки слід розпочати з вивчення якості складання планів ремонту та

аналізу їх виконання по видах необоротних матеріальних активів, окремих об'єктах, обсягу та затратах.

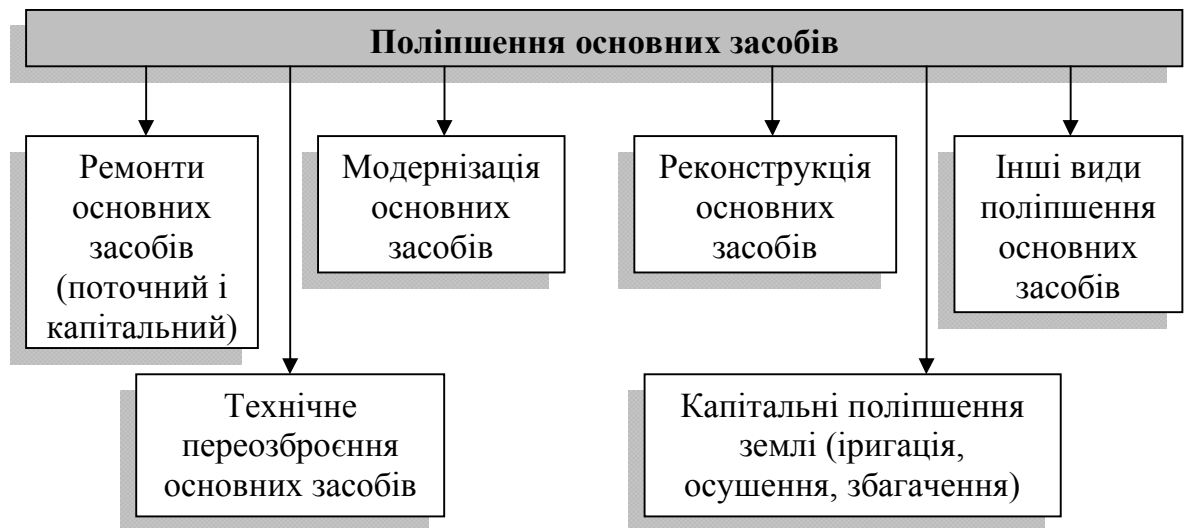


Рис. 2.4 Класифікація витрат на поліпшення основних засобів відповідно до п. 146.11 ст. 146 ПКУ [98]

Згідно з п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат [98].

Відповідно до пунктів 138.2, 138.4 та 138.5 ст. 138 Податкового кодексу облік витрат здійснюється у разі їх фактичного понесення платником за умови їх підтвердження відповідними первинними документами.

Отже, платник податків має право визначити порядок відображення вартості ремонтів та поліпшень об'єктів основних засобів у податковому обліку, а саме [98]:

- або віднести до складу витрат у сумі, яка перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року, а суму перевищення віднести на об'єкт

основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт та поліпшення;

- або у повній сумі віднести на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт та поліпшення, навіть якщо сума десятивідсоткового обмеження ще не вичерпана.

Аудитор встановлює, якщо ремонтні роботи здійснювались підрядним способом, то необхідно перевірити договори підряду та додані до них умови, в яких вказано об'єкти, що підлягають ремонту, терміни його проведення тощо. Також перевіряють вартісні характеристики ремонту по всіх об'єктах та відповідність затрат встановленим нормам. Якщо ж ремонт виконувався господарським способом, то слід перевірити правильність формування затрат на виконані роботи. При цьому обов'язково перевіряють, чи оприбутковані матеріали і запасні частини, отримані від розборки деяких об'єктів, які придатні для подальшого використання. Одночасно перевіряють суму матеріальних витрат на ремонт, яка має бути зменшена на суму вартості таких матеріалів і запасних частин. Аудитор з'ясовує, чи включено витрати з поліпшення об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів. Сукупна вартість проведених ремонтів з метою поліпшення, за актами виконаних робіт, кошторисом повинна дорівнювати сумі, відображеній по рахунку № 15 і по рахунках зобов'язань [60].

Важливою також є перевірка правильності ведення обліку орендованих основних засобів. Н цьому етапі необхідно встановити: наявність угод на оренду; вид оренди, на умові якої здано чи отримано об'єкт (операційна чи фінансова); правильність та обґрунтованість ставок орендної плати; порядок ремонту і повернення основних засобів орендодавцю. Аудитор з'ясовує своєчасність та рівень повноти орендної плати, яка вноситься, та чи сума нарахованої амортизації не перевищує вказану орендну плату. В ході перевірки вивчаються умови орендних угод; з'ясовують питання, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам; перевіряється правильність віднесення орендної плати на доходи або витрати у

орендодавця чи орендаря [86]. Наприкінці аудиторської перевірки перевіряється законність, доцільність і правильність оформлення вибуття необоротних активів. Перевірка проводиться суцільним способом, у процесі якого аудитор вивчає операції з вибуття необоротних активів у результаті ліквідації, безкоштовної передачі, реалізації на сторону або внеску до статутного капіталу інших підприємств. Вибуття основних засобів перевіряється за актами списання. При цьому, аудитор, зокрема з'ясовує реальність висновків ліквідаційної комісії, перевіряє акти огляду об'єктів основних засобів комісією та дозвіл керівника підприємства на ліквідацію. Аудитор звертає увагу на правильність відображення в обліку операцій по ліквідації, достовірність визначення фінансових результатів від ліквідації і повноту оприбуткування отриманих від ліквідації матеріальних цінностей.

При завершенні аудиторської перевірки, аудитор складає та подає відповідному підприємству аудиторський висновок як кінцевий результат своєї діяльності. Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [59, с.63]. Основні елементи аудиторського висновку, види висновків та їх форма наведені у нормативі № 26 “Аудиторський висновок”. Даний норматив розроблено на основі міжнародних нормативів та Закону України “Про аудиторську діяльність” і використовується аудиторами при здійсненні аудиторської перевірки та при безпосередньому складанні аудиторського висновку [25].

Аудиторська перевірка посідає одне із чільних місць серед різноманітних видів фінансового контролю, адже базується на принципах неупередженості законності та незалежності. Даний вид контролю є вкрай необхідним для надання повної, своєчасної та правдивої інформації тим зовнішнім і внутрішнім користувачам, які мають в ній потребу. Вчасне

виявлення різних відхилень та невідповідностей в обліку, дає змогу керівникам підприємств приймати раціональні та ефективні управлінські рішення стосовно використання й оновлення складу тих необоротних матеріальних активів, якими володіє чи користується підприємство. А отже підтримувати стан своєї фінансової та виробничо-господарської дієздатності на відповідному рівні.

2.3. Формування інформаційного забезпечення та системи показників аналізу основного капіталу підприємства

До основного капіталу підприємства належать вкладення в необоротні активи у вигляді вартості матеріальних активів – основних засобів у робочому стані, незавершених капітальних вкладень, нематеріальних активів – об'єктів права і довгострокових фінансових інвестицій. Формування необоротних матеріальних активів будь-якого підприємства пов'язано з трьома етапами його розвитку на різних стадіях життєвого циклу [68].

На першому етапі проводиться створення нового підприємства. Це найбільш відповідальний та складний етап формування основного капіталу (процес першочергового формування активів), особливо при створенні великих підприємств. На цьому етапі визначена потреба у основних засобах здебільшого формулює потребу у авансованому капіталі, визначає умови генерування прибутку, характеризує очікувану норму ефективності їх використання.

Другому етапу притаманні розширення, реконструкція та модернізація діючого підприємства. Цей етап формування основного капіталу можна розглядати як постійний процес розвитку підприємства в розрізі основних стадій його життєвого циклу. Розширення та оновлення складу необоротних активів діючого підприємства здійснюється згідно стратегічних задач та з урахуванням можливостей формування інвестиційних ресурсів.

На третьому етапі формуються нові структурні одиниці діючого підприємства (дочірніх підприємств, філіалів та ін.). Цей процес може

відбуватися шляхом формування нових структурних майнових комплексів (на базі їх будівництва) або придбання готової сукупності основних коштів у формі цілісного майнового комплексу (варіантами такого придбання є приватизація діючого державного підприємства, купівля збанкрутілого підприємства). Другий та третій етапи формування активів являють собою форми інвестиційної діяльності діючого підприємства [68].

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства в майбутньому періоді, процес формування основного капіталу повинен носити цілеспрямований характер (рис. 2.5.). Основною метою формування необоротних матеріальних активів підприємства є виявлення та задоволення потреби в окремих їх видах для забезпечення операційного процесу, а також оптимізація їх складу для забезпечення умов ефективної господарської діяльності. З урахуванням цієї мети, процес формування основного капіталу підприємства будується на основі наступних принципів:

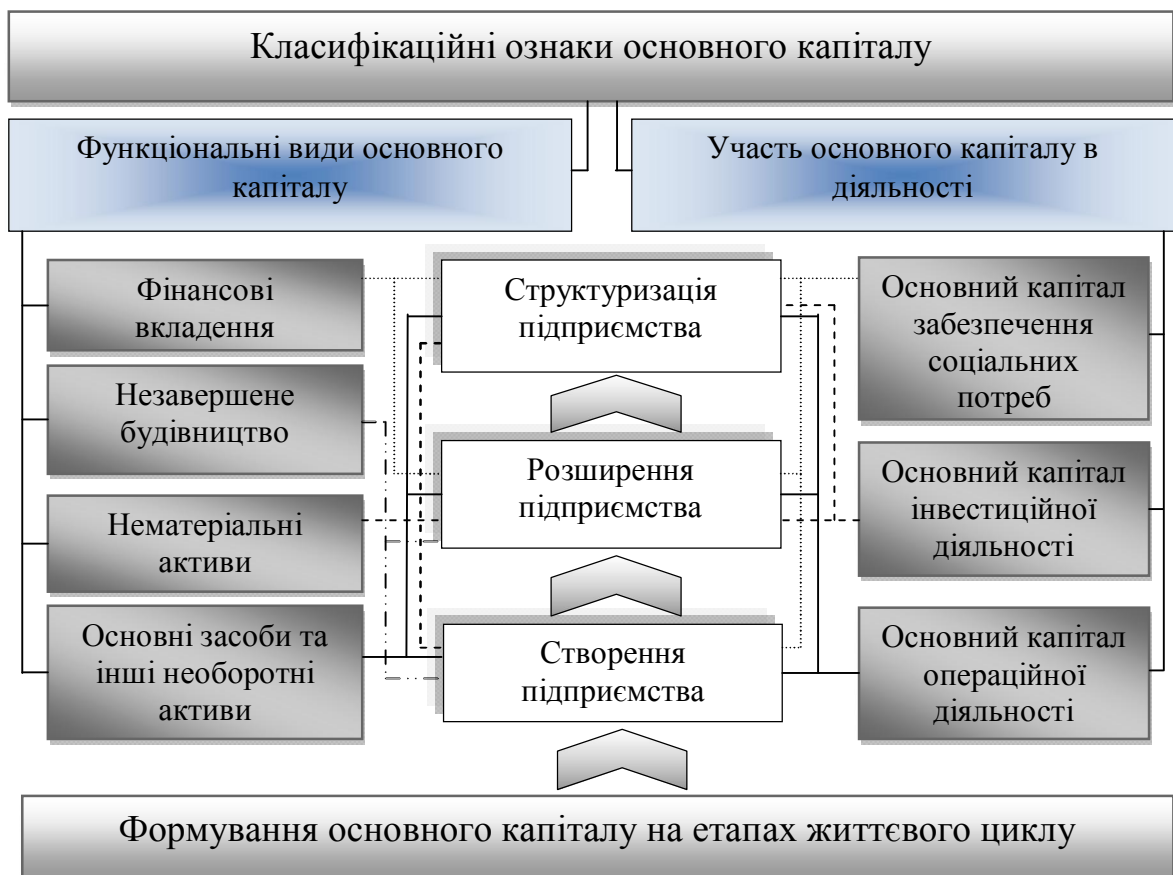


Рис. 2.5. Цільова модель формування та використання основного капіталу підприємства [59, с.72]

Врахування перспектив розвитку операційної діяльності та форм її диверсифікації. Формування основного капіталу підприємства при його створенні підпорядковано в першу чергу завданням розвитку його операційної діяльності. При цьому слід мати на увазі, що на первинних стадіях життєвого циклу підприємства об'єм операційної діяльності зростає доволі високими темпами (за умови правильного вибору підприємством своєї ринкової позиції). Тому сформовані на первинній стадії необоротні матеріальні активи підприємства повинні мати певний резервний потенціал, який би забезпечував можливості приросту продукції та диверсифікації операційної діяльності в майбутньому періоді.

Різноманітність видів та елементів загального капіталу в активах підприємства визначає необхідність його попередньої класифікації з метою забезпечення цілеспрямованого управління.

Забезпечення співвідношення об'єму та структури сформованих (створених) засобів праці об'єму та структурі виробництва та можливостям збуту продукції. Таке співвідношення повинно забезпечуватись в процесі розробки бізнес-плану створення нового підприємства шляхом визначення потреби основних засобів за їх натурально-речовим складом.

Забезпечення оптимального складу основного капіталу з позицій ефективності господарської діяльності підприємства направлене з однієї сторони на забезпечення наступного повного корисного використання окремих видів основних засобів, а з іншої – на підвищення сукупної потенційної здатності основного капіталу генерувати операційний прибуток.

Таким чином, з урахуванням розглянутих особливостей формування основного капіталу підприємства, можна виділити першочергові завдання процесу управління основними фондами [86, с.127]:

- максимізація прибутку при найменшому ризику;
- забезпечити пропорційну структуру необоротних матеріальних активів;
- своєчасність отримання коштів;
- збільшення обсягів продаж;

- збалансованість інвестиційної стратегії;
- розробка дієвої методики залучення додаткових фінансових ресурсів;
- визначення збалансованої структури джерел формування основного та загального капіталу підприємства.

Капітальні вкладення у формування основного капіталу підприємства являють собою витрати на створення нових основних засобів, реконструкцію діючих основних засобів, а також, розширення та технічне переозброєння діючих основних засобів. Сформовані на первинному етапі діяльності підприємства основні фонди потребують постійного управління ними. Процес управлінських рішень базується на детальному аналізі наявності, стану та результативності використання загального капіталу та його складових за різними підрозділами підприємства.

Політика управління операційними необоротними активами підприємства формується за наступними етапами [2, с.360]:

1. Аналіз операційного основного капіталу підприємства;
2. Оптимізація загального об'єму та складу основного капіталу підприємства;
3. Забезпечення своєчасного оновлення основного капіталу підприємства;
4. Забезпечення ефективного використання основного капіталу підприємства;
5. Формування принципів та оптимізація структури джерел фінансування основного капіталу підприємства.

Інформаційне забезпечення аналізу основного капіталу підприємства – це сукупність зовнішніх і внутрішніх джерел інформації, які забезпечують цілеспрямоване формування інформаційної бази прийняття управлінських рішень. Формування системи інформаційних показників залежить від галузевих особливостей підприємств, їх організаційно-правової форми господарювання, обсягу й рівня диверсифікації господарської діяльності та інших чинників.

Сукупність показників інформаційної бази прийняття управлінських рішень класифікують за такими групами (рис 2.6):



Рис 2.6. Ієрархія показників інформаційної бази прийняття управлінських рішень

1. Показники, джерелом формування яких є зовнішня інформація:

1.1. Показники, що характеризують загальноекономічний розвиток держави і використовуються для аналізу зовнішнього середовища та прогнозування умов Функціонування підприємства у разі прийняття стратегічних рішень щодо його фінансової діяльності (стратегія розвитку активів і капіталу, здійснення інвестицій тощо):

- показники макроекономічного рівня – сума доходів і видатків державного бюджету, розмір бюджетного дефіциту, обсяг емісії грошей,

грошові доходи населення, вклади населення в банках, індекс інфляції, облікова ставка центрального банку;

- показники розвитку галузі, до якої належить підприємство, – обсяг виробництва (реалізації) продукції, загальна вартість активів та їх структура, загальна сума використовуваного капіталу (в т.ч. власного), сума балансового і чистого прибутку, ставки оподаткування діяльності підприємства, індекс цін на продукцію;

1.2. Показники, що характеризують кон'юнктуру фінансового ринку і використовуються для прийняття управлінських рішень щодо формування портфеля довготермінових фінансових інвестицій, здійснення короткотермінових фінансових вкладень та розв'язання інших проблем фінансового менеджменту;

- показники кон'юнктури фондового ринку – види основних інструментів фондового ринку, їх котирувальні ціни, обсяги угод з основними фондовими інструментами, зведений індекс цін фондового ринку;

- показники кон'юнктури грошового ринку - депозитні та кредитні ставки комерційних банків, офіційні валютні курси, курси купівлі-продажу валют комерційними банками;

1.3. Показники, що характеризують діяльність контрагентів і конкурентів. Їх використовують для прийняття управлінських рішень з питань оперативної фінансової діяльності. Основними об'єктами інформаційних досліджень є банки, страхові компанії, постачальники продукції (сировини, матеріалів), покупці продукції, конкуренти. Склад інформації для кожного об'єкта визначається конкретними завданнями фінансового менеджменту, обсягом господарських операцій, тривалістю партнерських взаємин із конкретними контрагентами.

2. Показники, джерелом формування яких є внутрішня інформація:

2.1. Показники фінансового обліку підприємства - основа інформаційної бази фінансового менеджменту, яка слугує для аналізу, прогнозування, поточного планування і прийняття управлінських рішень з

усіх напрямів фінансової діяльності підприємства. Джерелами формування цього інформаційного масиву є офіційні форми звітності підприємства: “Баланс підприємства”, “Звіт про фінансові результати”, “Звіт про власний капітал” та інші;

2.2. Показники управлінського обліку підприємства. Склад цих показників і регулярність їх збору визначаються конкретними завданнями фінансового менеджменту. Тому управлінський облік на кожному підприємстві організовують індивідуально. Результати управлінського обліку використовують для контролю за поточною фінансовою діяльністю та оцінки її ефективності, формування фінансової стратегії та політики з окремих напрямів діяльності підприємства.

Фінансова звітність є основним джерелом інформації при проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. У фінансових звітах відображуються як фінансовий стан підприємства, так і результати його фінансово-господарської діяльності. Рух грошових коштів, у результаті якого поліпшуються або погіршуються фінансові показники підприємства, також знаходить відображення у фінансових звітах. Фінансові звіти дають змогу не тільки оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, а й вивчити і проаналізувати механізми управління власним капіталом і прибутком, що завжди важливо для акціонерів підприємства, його потенційних інвесторів і партнерів по бізнесу. Фінансові звіти відображають поточний фінансовий стан і фінансово-господарську діяльність підприємства або результати його минулої діяльності та фінансовий стан протягом попередніх періодів. Однак за їх допомогою можна не тільки зробити висновки про діяльність підприємства в минулому, а й оцінити перспективи розвитку та розробити заходи, спрямовані на підвищення ефективності його діяльності в майбутньому.

Це свідчить про те, що фінансова звітність є необхідною і важливою складовою інформаційного забезпечення як фінансового менеджменту в цілому, так і окремих його розділів, зокрема фінансового аналізу,

фінансового планування та прогнозування. Сукупність шести форм звітності дає змогу отримати інформацію про всі види діяльності підприємства (операційну, фінансову, інвестиційну), його майновий стан, фінансові ресурси, результати виробничої діяльності та грошові потоки, які забезпечують цю діяльність (табл. 2.8.) [25].

Таблиця 2.8

Форми фінансової звітності та їх використання в економічному аналізі

Форма звітності	Зміст	Використання інформації в економічному аналізі
1	2	3
Баланс	Економічні ресурси (активи, зобов'язання і власний капітал), які контролюються підприємством на дату балансу	Аналіз обсягу, складу, структури та динаміки активів: необоротних, оборотних активів, витрат майбутніх періодів. Аналіз обсягу, складу, структури та динаміки пасивів: власного капіталу, забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокових зобов'язань, поточних зобов'язань, доходів майбутніх періодів. Аналіз фінансового стану (ліквідності і платоспроможності) підприємства. Складання бізнес-планів, прогнозів
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства	Аналіз обсягу, складу, структури доходів, витрат, прибутку, рентабельності, стану підприємства на ринку цінних паперів. Складання бізнес-планів, прогнозів
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Аналіз динаміки власного капіталу за складовими: статутний, пайовий, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений і вилучений капітал. Складання бізнес-планів, прогнозів
Звіт про рух грошових коштів	Надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді	Аналіз операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства, аналіз забезпеченості, руху та ефективності використання грошових коштів підприємства. Складання бізнес-планів, прогнозів
Примітки до звіту	Сукупність показників і пояснень щодо деталізації й обґрунтованості статей фінансових звітів, інша інформація, передбачена відповідними положеннями (стандартами)	Аналіз облікової політики підприємства, ризиків, господарської діяльності його структурних підрозділів. Складання бізнес-планів, прогнозів
Додаток приміток – Інформація сегментами	Наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (господарського, географічного виробничого або географічного збутового) сегментів і нерозподілені статті, а також сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями	Аналіз матеріальних і нематеріальних довгострокових та поточних активів, зобов'язань та розрахунків за видами операційної діяльності (господарським звітними сегментами) та за місцями провадження діяльності (географічними звітними сегментами)

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. Публікація фінансової звітності обов'язкова в офіційних виданнях та тих, що прирівняних до них (Розпорядження №150 від 28.04.2012 року, "Про призначення друкованого засобу масової інформації, в якому оприлюднюються документи).

Відповідно до статті 14 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством. Строки та порядок подання фінансової звітності визначено у "Порядку подання фінансової звітності", затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 [25]. Дія цього Порядку поширюється на всіх суб'єктів господарювання незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Таким чином, основу інформаційного забезпечення складає набір даних систематизований у певний спосіб що є носієм інформації про склад господарських ресурсів, зобов'язань, фінансових джерел, рівень прибутку, витрат, обороти та розрахунки в сегменті ринку, обсяги та якість грошових потоків та інших логістичних схем.

В процесі роботи над дослідженням інформаційного забезпечення аналізу основного капіталу у розрізі елементів фінансової звітності, нами отримано інформацію про зміни до норм чинного законодавства, щодо змісту і складу фінансової звітності. Зокрема, згідно наказу Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 втратив чинність, наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 "Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 391/3684 (про затвердження П(С)БО 1 – 5).

Відтепер усі юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до складання фінансової звітності", затвердженим цим наказом, починаючи із звітності за I квартал 2013 року і в наступних звітних періодах.

За новим стандартом фінансова звітність складається з:

- балансу (звіту про фінансовий стан);
- звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);
- звіту про рух грошових коштів;
- звіту про власний капітал;
- приміток до фінансової звітності.

Зазначені зміни торкнулись не лише назви форм звітності, але і їх змісту. Зокрема у формі №1 Балансі (Звіті про фінансовий стан) відбулись такі зміни:

в активах:

- вилучено рядки із залишковою вартістю основних засобів і нематеріальних активів;
- інформація про запаси наводиться сумарно за їх видами в одному рядку;
- не відображається інформація про чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості за товари роботи і послуги;
- включено до складу оборотних активів витрати майбутніх періодів;
- необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття формують третій розділ балансу (їх знову три);

в пасивах:

- забезпечення розділено на довгострокові та поточні;
- об'єднано статутний і пайовий капітал який дістав нову назву – зареєстрований капітал;
- зникли статті з вексями та авансами (як в пасиві так і в активі);

- пасив згруповано у чотири розділи.

Звіт про рух грошових коштів рекомендується заповнювати за однією з двох форм – прямим методом або непрямим методом. Крім того окремо виділено Перелік додаткових статей які можна використовувати у фінансовій звітності для забезпечення усіх принципів її формування.

Річна фінансова звітність за новим стандартом буде подаватись і оприлюднюватись за підсумками 2013 року. З першого кварталу поточного року проміжна звітність формується уже за новим стандартом з наростаючим підсумком.

Висновки до розділу 2

На основі проведених наукових досліджень нами було здійснено ряд узагальнень, які відображено у таких висновках:

1. Наявність необоротних матеріальних активів відповідного обсягу та якості на будь-якому підприємстві є запорукою його налагодженої та ефективної виробничої діяльності. Однак для того, щоб дані активи своєчасно виконували всі покладені на них функції, вони потребують ретельного та планомірного контролю. Виконання такого виду контролю на внутрішньому рівні управління беруть на себе спеціалісти зі служби бухгалтерського обліку. Крім контрольних функцій, дана служба забезпечує: документальне оформлення операцій, пов'язаних з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами; аналітичний та синтетичний облік необоротних матеріальних активів; перевірку, оцінку та контроль умов зберігання та ефективності використання відповідних активів. Бухгалтерський облік та інформація, яку він надає різноманітним користувачам, дає їм змогу оперативно оцінити виробничу ситуацію, яка склалась на підприємстві, приймати необхідні коректні та раціональні управлінські рішення стосовно поповнення парку необоротних матеріальних активів, виділення коштів на їх ремонт та різного роду поліпшення, а також приймання рішення стосовно їх подальшого продажу чи ліквідації.

2. Перевірку достовірності, своєчасності та повноти облікової інформації, а також її відповідності вимогам чинного законодавства забезпечує служба незалежного контролю – аудит. Аудиторська перевірка проводиться за бажанням керівника підприємства або відповідного державного органу, які вважають за потрібне провести таку перевірку. Даний вид перевірки виконується аудиторами або аудиторськими фірмами, які діють на основі Закону України “Про аудиторську діяльність”, Міжнародних стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, та інших нормативно-правових актів, які стосуються конкретного виду аудиторських перевірок. Аудиторська перевірка необоротних матеріальних активів дає можливість об’єктивно оцінити їх стан, наявність та ефективність використання. А також встановлює правильність документального оформлення операцій стосовно надходження, переміщення, використання, ліквідації та списання основних засобів.

3. Роль аналізу господарської діяльності підприємства зростає в умовах трансформації економіки в зв’язку з розширенням самостійності підприємств у формуванні і використанні фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, посиленням відповідальності за кінцевий результат роботи. Тому аналіз виступає важливим елементом в системі управління виробництвом, дієвим засобом виявлення внутрішньогосподарських резервів, основою розробки науково обґрунтованих планів і управлінських рішень.. Тільки при наявності на підприємстві повного та глибокого аналізу господарської діяльності можливо говорити про його придатність ефективно працювати в ринкових умовах. Варто наголосити, що тільки завдяки формуванню дієвої системи інформаційного забезпечення досягається оперативність і мобільність управління. Інформаційні джерела прямо впливають на зміст і методику вирішення аналітичних завдань на підприємстві, розширюють перелік конкретних питань економічного аналізу, а також зміщують його напрям з традиційного оцінювання діяльності за минулі періоди до вивчення поточних і майбутніх ситуацій.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТЗОВ “СЛОТ-ІНВЕСТ” В РОЗРІЗІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ

3.1. Аналіз забезпеченості ТЗОВ “Слот-Інвест” основними фондами: динаміка, структура та ефективність використання.

Виробниче підприємство “ТЗОВ “Слот-Інвест””, засновано рішенням згідно установчої угоди Законів України “Про місцеве самоврядування в Україні”, “Про власність”, Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України та інших чинних законодавчих актів на основі приватної власності суб’єктів господарського права. Свою діяльність підприємство здійснює на основі статуту. Підприємство є юридичною особою, яка набуває відповідних прав і обов’язки з дня державної реєстрації.

Досліджуване підприємство є самостійним унітарним господарюючим суб’єктом, яке створене для задоволення суспільних потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, торгівельної, сервісної та іншої господарської діяльності, яка ґрунтується на законі України “Про підприємницьку діяльність”, і керується у своїй діяльності Конституцією України, Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України іншими кодексами та законами України, підзаконними нормативно-правовими актами Президента України та Кабінету міністрів України, нормативно-правовими актами інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також іншими нормативними актами, рішеннями та розпорядженнями.

Головною метою діяльності “ТЗОВ “Слот-Інвест”” є організація виробництва і збуту промислової продукції широкого вжитку, забезпечення постачання і реалізації товарно-матеріальних цінностей оптом і в роздріб та задоволення інших потреб споживачів, а також виконання функцій по експлуатації об’єктів соціально-культурного призначення, в тому числі на договірних умовах з власниками таких об’єктів.

Участь підприємства в асоціаціях, корпораціях, концернах та інших об'єднаннях здійснюється на добровільних засадах, за погодженням із Засновником, якщо це не суперечить антимонопольному законодавству та іншим законодавчим актам України. ТзОВ “Слот-Інвест” має право укласти угоди, набувати майнові та особисті немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському суді та інших юрисдикційних органах.

Майно досліджуваного підприємства становлять основні та оборотні засоби, а також інші активи, вартість яких відображається у самотійному балансі.

Необхідною умовою реалізації основної мети будь якого виробництва є одержання максимального прибутку на вкладений капітал, зокрема на основний капітал. Основні фонди служать матеріально-технічною базою виробництва, фундаментом його вдосконалення і розвитку. Цей процес відбувається як шляхом нарощування потенціалу основних фондів (екстенсивно), так і через підвищення ефективності їх використання (інтенсивно). Значне нарощування основних виробничих фондів призводить до ускладнень у технічному переоснащенні виробництва, морального і фізичного старіння устаткування, що знижує ефективність його використання та можливість конверсії. Тому більш економічно виправданим є збільшення часу роботи устаткування, повне завантаження його наявного парку, кваліфікований догляд за його роботою та ін.

Економічний аналіз дозволяє визначити ступінь забезпечення підприємства основними фондами за умови найінтенсивнішого їх використання та пошуку резервів підвищення фондівіддачі. Аналіз показників наявності, стану та структури основного капіталу проведемо на основі оцінки основних фондів, так як іншого довгострокового капіталу на підприємстві немає.

На першому етапі аналізу проведемо дослідження динаміки, обсягу, складу і структури основних фондів за їх класифікаційними ознаками:

виробничі; виробничі фонди інших галузей; невиробничі основні фонди. Для аналізу використовують дані форми річного звіту (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Характеристика обсягу, складу і структури основних фондів “ТзОВ “Слот-Інвест”” за 2012 рік

Види основних фондів	Наявність на початок року тис грн.	Надійшло у звітному році тис грн.		Вибуло у звітному році тис грн.			Наявність на кінець року тис грн.
		Разом	у тому числі введено нових	Разом	у тому числі		
					Ліквідовано	передано іншим користувачам	
Разом основних фондів	10338,4	1402,6	1318,3	5285,0	4084,0	1201,0	6456,0
у тому числі:							
Виробничі фонди	8321,6	1263,3	1263,3	3318,7	3018,0	300,7	6266,2
Основні фонди невиробничого призначення	2016,8	139,3	55,0	1966,3	1066,0	900,3	189,8

З проведеного аналізу видно, що зниження обсягу основних фондів відбулося за рахунок зниження величини основних виробничих засобів. Загалом вона знизилась на 2055,4 тис. грн. (6266,2 – 8321,6), або на 24,7 %; основні фонди невиробничого призначення зменшились на 1827,0 тис грн., або на 90,6 %. Це привело до зміни структури основних засобів за їх видами. Зростання і зміна структури основних виробничих фондів визначають виробничу потужність підприємства. Для аналізу характеру динаміки зміни основних коштів використовують коефіцієнти оновлення і вибуття. Коефіцієнт уведення основних фондів (див. табл. 3.1) становить $\left(\frac{1402.6}{6456.0}\right) - 0,22$. Він показує, що 22 % від наявних основних засобів на кінець 2012 року уведено в експлуатацію в аналізованому періоді. Коефіцієнт оновлення основних фондів становить $\left(\frac{1318.3}{6456.0}\right) - 0,20$. Коефіцієнт вибуття основних фондів становить $\left(\frac{5285.0}{10338.4}\right) - 0,51$. А коефіцієнт в ліквідації основних фондів

становить $\left(\frac{4084.0}{10338.4}\right) - 0,39$. Таким чином на ТзОВ “Слот-Інвест” інтенсивність оновлення виробничих основних фондів значно нижча за інтенсивність їх вибуття. На кожну гривню вибулих основних засобів уведено $\left(\frac{1402.6}{5285.0}\right)$ лише 0,27 гривню нових активів.

Проте, при аналізі структури і динаміки основних фондів слід врахувати особливості їх функціонування в тій чи іншій галузі та оцінка їх технічного стану. Технічний стан устаткування у непрямому значенні визначають за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду. Збільшення частки прогресивного устаткування сприяє впровадженню сучасних прогресивних технологій.

Іншим узагальненим показником, що характеризує технічний стан фондів, є коефіцієнт їх зношення, який визначають як співвідношення величини зношення до початкової вартості всіх основних фондів і їх складових. Цей коефіцієнт відображає, якою мірою основні фонди, що перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Характеристика зміни технічного стану основних фондів ТзОВ
“Слот-Інвест” за 2012 рік**

Показники	На початок року	На кінець року	Відхилення (+,-)
Основні фонди (в т.ч. нематеріальні активи) тис грн.	10338,4	6456,0	-3882,4
Зношення основних фондів (в т.ч. нематеріальні активи) тис грн.	4564,9	79,9	-4485,0
Коефіцієнт зношення	0,442	0,012	-0,43
Коефіцієнт придатності %	0,558	0,988	+0,43

За 2012 рік спостерігається зниження зношеності основних фондів з 44,2 % до 1,2 %, що загалом малоб позитивно характеризувати діяльність

підприємства щодо вдосконалення матеріально-технічної бази виробництва. Виведення зі складу активів великої частини основного капіталу з високим рівнем коефіцієнта зношення у 2012 рік дозволило ТзОВ “Слот-Інвест” покращити якісні характеристики їх технічного стану.

Стан встановленого устаткування ТзОВ “Слот-Інвест” за термінами його експлуатації у результаті руху активів у 2012 році поділений за періодами до 5 років (78,4 %) та 5- і більше років (21,6 %). Повнота використання виробничого устаткування, що обслуговує основне виробництво складає лише 74,3 % (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Характеристика використання наявного і встановленого обладнання на ТзОВ “Слот-Інвест” за 2012 рік

Показники	Планові	Фактичні	Відсоток зростання
Наявне обладнання, од.	150	150	100
Встановлене обладнання, од.	120	125	104,2
Діюче обладнання, од.	110	115	101,4
Працююче у % до наявного	73,3	74,3	101,4
Діюче у % до встановленого	91,7	89,2	0,97

Із даних табл. 3.3 видно, що на ТзОВ “Слот-Інвест” у 2012 році 250 (125 - 150) одиниць обладнання не встановлено (знаходиться на складі). Фактично з усього встановленого обладнання 10,8% не працює через незадовільний технічний стан.

При визначенні економічної ефективності основних фондів використовують систему натуральних та вартісних показників, а також співвідносні оцінки темпів зростання випуску продукції і темпів зростання обсягу основних фондів; фондоозброєності праці та її продуктивності.

До натуральних показників належать: екстенсивне й інтенсивне використання основного устаткування та фондівіддача, визначена в натуральному чи умовно-натуральному виразі. Вартісними показниками є фондівіддача, розрахована за вартісними показниками, і фондомісткість. Найбільш узагальненим показником ефективності використання основних

виробничих фондів є виробництво товарної продукції у розрахунку на 1 грн. їх середньорічної вартості, тобто фондвіддача.

Поки що в економічній літературі нема єдиної думки стосовно вартісного оцінювання продукції, прийнятого в розрахунок показника фондвіддачі. Найреальніша фондвіддача розрахована у натуральному виразі. Однак галузь застосування натуральних показників обмежена. На практиці фондвіддачу визначають на основі обсягу продукції.

Фондомісткість – обернений до фондвіддачі показник, який характеризує вартість основних виробничих фондів, що припадає на одиницю вартості виробленої продукції. Фондоозброєність праці визначають як співвідношення середньорічної вартості основних виробничих фондів (за первісною оцінкою) до числа робітників у найбільшій зміні. Вона характеризує ступінь забезпечення робітників основними виробничими фондами.

На рівень фондвіддачі 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 фондвіддачі.

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 фондвіддачі проводять у двох напрямках. Перший з них є визначення впливу фондвіддачі на обсяг виробництва. Проаналізуємо вплив на рівень фондвіддачі таких чинників,

як: продуктивність устаткування; коефіцієнт змінності вартості одиниці устаткування; питома вага машин і устаткування у загальній вартості фондів.

Щоб розрахувати вплив даних чинників, формулу фондівдачі подають у такому вигляді:

$$FO = \frac{O}{\Phi_{ср.г}},$$

де O – обсяг виробництва товарної продукції, грн.;

$\Phi_{ср.г}$ – середньорічна вартість основних виробничих фондів, грн.

З метою більш глибокого аналізу ефективності використання основних коштів показник фондівдачі можна розрахувати за активною частиною основних виробничих фондів.

$$FO = \frac{O}{\Phi_{ср.г.акт}},$$

де $\Phi_{ср.г.акт}$ – середньорічна вартість активної частини основних виробничих фондів, грн.

У вищенаведені формулі чисельник можна виразити через число одиниць устаткування, бюджет часу роботи одиниці устаткування та годину продуктивності одиниці устаткування.

$$FO = \frac{Ч_{уст} \times Б_{уст} \times П_{уст}}{\Phi_{ср.г.акт}},$$

де $Ч_{уст}$ - число одиниць устаткування;

$Б_{уст}$ – бюджет часу роботи одиниці устаткування;

$П_{уст}$ – годину продуктивності одиниці устаткування.

Річний фонд часу роботи одиниці устаткування можна представити у вигляді добутку кількості відпрацьованих днів у році (D), коефіцієнта змінності (Kzm), та середньої тривалості робочої зміни (T).

Середньорічна вартість активної частини основних виробничих фондів можна представити, як добуток числа одиниць устаткування ($Ч_{уст}$) і середньої вартості одиниці устаткування в порівняних цінах ($Ц_{уст}$). В результаті ми отримаємо формулу факторної моделі фондівдачі:

$$\Phi O = \frac{Ч_{уст} \times Д \times K_{зм} \times T \times П_{уст}}{Ч_{уст} \times Ц_{уст}} = \frac{Д \times K_{зм} \times T \times П_{уст}}{Ц_{уст}}$$

Зростання фондівдачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для підвищення фондівдачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу і знижувати середньорічну вартість основних фондів за рахунок ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання. Оцінка впливу факторів першого порядку на показник фондівдачі наведено в таблиці 3.4

Таблиця 3.4

Аналіз впливу факторів на показник фондівдачі ТЗОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

Показники	Минулий рік	Підстановка	Звітний рік	Відхилення (+/-)	
				Абсолютне тис. грн.	%
1	2		3	4	5
Обсяг товарної продукції, тис. грн.	2168,8	2770,4	2770,4	+606,6	+27,74
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	8147,1	8147,1	8397,2	+250,1	+3,07
Фондівдача грн.	0,27	0,34	0,33	+0,06	+22,22

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

$$\Phi O_0 = \frac{2168,8}{8147,1} = 0,27 \text{ грн.}$$

$$\Phi O_{умов.} = \frac{2770,4}{8147,1} = 0,34 \text{ грн.}$$

$$\Phi O_3 = \frac{2770,4}{8397,2} = 0,33 \text{ грн.}$$

Зміна фондівдачі під впливом факторів:

$$\Delta \Phi O_0 = 0,33 - 0,34 = -0,01$$

$$\Delta\Phi O_{of} = 0,34 - 0,27 = 0,07$$

Балансова перевірка проведених розрахунків:

$$\Delta\Phi O = -0,01 + 0,07 = 0,06 = 0,33 - 0,27$$

Таким чином у зв'язку із зростанням обсягу виробництва продукції на 27,74 % фондівіддача зросла 0,07 гривні на кожную гривню вартості основних фондів. Однак зростання середньорічної вартості основних фондів на 3,7 % негативно вплинуло на показник фондівіддачі. Він знизився на 0,01 гривні, проте у підсумку залишився з позитивним приростом у 0,06 гривні.

Далі зосередимо свою увагу на аналізі вартості основних фондів. Зміна величини вартості основних виробничих фондів може перебувати під впливом:

- зміни кошторисної вартості заново введених в експлуатацію об'єктів порівняно з діючими;
- невідповідності у темпах зміни ціни і продуктивності нового устаткування;
- наявності надлишкового невстановленого і бездіяльного устаткування та ін.

Другий напрямок аналізу - оцінювання ефективності експлуатації устаткування. Підвищення ефективності експлуатації працюючого устаткування забезпечують двома шляхами - екстенсивним (у часі) й інтенсивним (за потужністю).

Показниками, що характеризують екстенсивний шлях використання устаткування, є:

- кількість устаткування;
- відпрацьований час;
- коефіцієнт змінності роботи устаткування;
- структура парку машин і верстатів.

Інтенсивне використання устаткування характеризується показником випуску продукції за 1 верстато-годину, тобто його продуктивністю.

Вихідними даними в аналізі є баланс робочого часу устаткування: календарний, режимний, плановий.

Фактично використаний фонд часу роботи устаткування - це кількість фактично відпрацьованих верстато-годин. Показники використання календарного, режимного і планового фондів часу роботи устаткування виражають ступінь його завантаження. Однак діюча система обліку і звітності не дає змоги точно дати оцінку, бо не відображає реально відпрацьований час. На практиці оцінювання використання устаткування в часі проводять за даними разових спостережень (хронологічних замірів).

Сукупний вплив інтенсивних факторів на обсяг продукції можна аналізувати з використанням даних (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз фондівдачі активної частини основних фондів ТЗОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

№ з/п	Показники	Умовні позначення	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення	
					+/-	%
1	2	3	4	5	6	7
1	Обсяг товарної продукції, тис. грн.	<i>О</i>	2168,8	2770,4	+606,6	+27,74
2	Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	<i>Ф_{ср.в}</i>	8147,1	8397,2	+250,1	+3,07
3	Середньорічна вартість активної частини основних коштів, тис. грн.	<i>Ф_{ср.в.ак.}</i>	3421,8	3862,7	440,9	12,89
4	Кількість одиниць встановленого устаткування, од.	<i>Ч_{уст.}</i>	120	125	5	4,16
5	Кількість робочих днів у році, дні	<i>Д</i>	225	226	1	0,44
6	Кількість відпрацьованих машино-годин, тис.	<i>Т_{год.}</i>	188,78	196,11	7,33	3,88
7	Коефіцієнт змінності	<i>К_{зм}</i>	0,92	0,89	-0,03	-3,26
8	Тривалість робочої зміни, год	<i>Т</i>	7,6	7,8	0,2	2,63
9	Годинна продуктивність одиниці устаткування, грн. (р.1 : р. 6)	<i>П_{уст.}</i>	11,49	14,13	2,64	22,99
10	Середня вартість одиниці устаткування тис. грн. (р.3 : р. 4)	<i>Ц_{уст.}</i>	28,52	30,9	2,38	8,35
11	Фондовіддача активної частини основних коштів, грн. (р.1 : р. 3)	<i>Ф_{Оакт}</i>	0,63	0,72	0,09	14,29

Використовуючи факторну модель фондівдачі та метод повних ланцюгових підстановок виконаємо поступову заміну даних базового періоду фактичними даними звітного періоду:

$$\Phi O_{акт}^Б = \frac{225 \times 0,92 \times 7,6 \times 11,49}{28,52 \text{ тис. грн.}} = 0,63$$

$$\Phi O_{акт}^{ум1} = \frac{225 \times 0,92 \times 7,6 \times 11,49}{30,9 \text{ тис. грн.}} = 0,58$$

$$\Phi O_{акт}^{ум2} = \frac{226 \times 0,92 \times 7,6 \times 11,49}{30,9 \text{ тис. грн.}} = 0,59$$

$$\Phi O_{акт}^{ум3} = \frac{226 \times 0,89 \times 7,6 \times 11,49}{30,9 \text{ тис. грн.}} = 0,57$$

$$\Phi O_{акт}^{ум4} = \frac{226 \times 0,89 \times 7,8 \times 11,49}{30,9 \text{ тис. грн.}} = 0,58$$

$$\Phi O_{акт}^3 = \frac{226 \times 0,89 \times 7,8 \times 14,13}{30,9 \text{ тис. грн.}} = 0,72$$

За результатами проведених підстановок розрахуємо вплив зміни факторних показників.

$$\Delta \Phi O_{акт} = 0,58 - 0,63 = -0,05$$

Збільшення середньої вартості одиниці устаткування на 12,89 % негативно впливає на показник фондівіддачі активної частини основних фондів на рівні – 0,05 грн на кожну гривню їх вартості.

$$\Delta \Phi O_{акт} = 0,59 - 0,58 = 0,01$$

Збільшення числа робочих днів на 1 день спричиняє збільшення показника фондівіддачі активної частини основних фондів на 0,01 грн. на кожну гривню їх вартості.

$$\Delta \Phi O_{акт} = 0,57 - 0,59 = -0,02$$

Зменшення коефіцієнта змінності на 3,26 % спричиняє зменшення показника фондівіддачі активної частини основних фондів на 0,02 грн. на кожну гривню їх вартості.

$$\Delta \Phi O_{акт} = 0,58 - 0,57 = 0,01$$

Збільшення тривалості робочої зміни на 0,2 год. спричиняє збільшення показника фондівіддачі активної частини основних фондів на 0,01 грн. на кожну гривню їх вартості.

$$\Delta \Phi O_{акт} = 0,72 - 0,58 = 0,14$$

Збільшення годинної продуктивності праці на 2,64 год. спричиняє збільшення показника фондівдачі активної частини основних фондів на 0,14 грн. на кожну гривню їх вартості.

Розрахуємо сумарний вплив факторів:

$$\Delta FO_{\text{акт}} = 0,72 - 0,63 = 0,09 = -0,05 + 0,01 + (-0,02) + 0,01 + 0,14$$

Таким чином, у цілому фондівдача активної частини основних фондів у 2012 році зросла на 0,09 грн. – що свідчить про позитивну тенденцію. Резерви росту фондівдачі активної частини основних фондів ТзОВ “Слот-Інвест” закладені у заходах спрямованих на:

- збільшення коефіцієнта змінності;
- зменшення середньої вартості одиниці устаткування.

3.2 Аналіз капіталу та джерел його формування, як визначальний елемент в системі обґрунтування управлінських рішень ТзОВ “Слот-Інвест”

Основною метою інвестиційної діяльності підприємства є забезпечення реалізації найефективніших форм вкладення капіталу направлених на розширення економічного потенціалу підприємства.

Розглядаючи економічну сутність капіталу підприємства в якості об’єкта управління, слід в першу чергу відзначити наступні його характеристики:

- капітал підприємства у своїй речовинній формі є основними фактором виробництва;
- капітал існує також у формі фінансових (грошових) ресурсів підприємства, які приносять дохід;
- капітал є головним джерелом формування заможності його власників;
- капітал підприємства є головним вимірником його ринкової вартості;
- динаміка капіталу підприємства є найважливішим чинником, що визначає рівень ефективності його господарської діяльності.

Слід зазначити, що питання достатності власного капіталу має перебувати під пильним контролем менеджерів найвищих ланок управління підприємством. Систематична оцінка динаміки та структури власного капіталу є важливим елементом ефективного управління. У розрахунку власних коштів суми складових власного капіталу допомагають з'ясувати рівень приросту новоствореного капіталу і, як наслідок рівень ефективності управлінських рішень у попередні звітні періоди.

Таблиця 3.6

Аналіз змін структури власного капіталу ТЗОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

Складові власного капіталу	На кін. 2011 року		На кін. 2012 року		Відхилення (+/-)	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Статутний капітал	3386,9	48,63	3323,1	48,59	-63,8	-0,04
Додатковий капітал	845,2	12,14	852,7	12,47	7,5	0,33
Інший додатковий капітал	1196,0	17,17	892,4	13,05	-303,3	-4,12
Резервний капітал	-	-	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток	1536,1	22,06	1770,2	25,89	234,1	3,83
Власний капітал	6964,2	100	6838,4	100	-125,8	0

Як свідчать дані таблиці 3.6 загальна величина власного капіталу ТЗОВ “Слот-Інвест” зменшився на 125,8 тис. грн. і склав на кінець 2012 року 6838,4 тис. грн. Його зменшення відбулось за рахунок зменшення статутного і додаткового капіталу на 63,8 тис. грн. і на 303,3 тис. грн. відповідно. Відбулись окремі зміни у структурі власних коштів: питома вага статутного капіталу знизилася на 0,04 і становила на кінець 2012 року 48,59 % (рис. 3.1).

Проте, частина нерозподіленого прибутку в структурі власного капіталу зросла на 3,83 % або на 234,1 тис. грн. Коефіцієнт капітального покриття ($\frac{6838,4 \times 100}{9367,7}$) на кінець звітного періоду залишається достатньо високим – 72,99 %. Більше половини активів ТЗОВ “Слот-Інвест” сформовані за рахунок власного капіталу, причому 25,89% цього капіталу складає прибуток реінвестований в діяльність підприємства.



Рис. 3.1. Структура власного капіталу ТзОВ “Слот-Інвест”

Це свідчить про хорошу динаміку приросту капіталу за рахунок ефективних управлінських рішень – (+3,83 % у питомій вазі капітального покриття активів за поточний 2012 рік). Проте, розміщення власного капіталу в активах може впливати на тип фінансової стійкості підприємства. Так надмірна концентрація власного капіталу в необоротних активах може призводити до збільшення питомої ваги позикових джерел коштів у покритті запасів і витрат, що знижує стійкість суб’єкта господарювання до впливу ринкових факторів.

Найважливішою формою управління капіталом підприємства повинні стати рішення, суть яких зводиться до формування достатніх для розвитку підприємства фінансових ресурсів, пошуку нових джерел фінансування на грошовому і фінансовому ринках, використанню нових фінансових інструментів, що дозволяють вирішувати ключові проблеми фінансів: платоспроможність, ліквідність, прибутковість і оптимальне співвідношення власних і позичкових джерел фінансування.

При цьому, темп збільшення власного капіталу підприємства, а, відповідно, і можливості більшого їх реінвестування у виробництво залежать від багатьох чинників. Найвагомими з них є:

1. Співвідношення прибутку підприємства і виручки від реалізації продукції (послуг). Чим вище частка прибутку, тим більше за можливості у підприємства збільшити об'єм власного капіталу;

2. Швидкість оборотності власного капіталу. Чим більше число оборотів скоюють власні засоби, тим менше їх величина потрібна для обслуговування власного виробництва і реалізації продукції, а, отже, меншим їх об'ємом може бути забезпечена прибутковість підприємства.

3. оптимальне співвідношення власного і позичкового капіталу;

4. збільшення частки (норми розподілу) прибутку, що направляється на розвиток виробництва. Чим більше частка прибутку йде на розвиток підприємства, тим вище (за інших рівних умов) прибутковість підприємства.

Рентабельність власного капіталу, яка в свою чергу є однією з характеристик ефективності діяльності підприємства, залежить від двох найважливіших чинників: рентабельності продажів і оборотності власного капіталу:

$$R_{vk} = \frac{P_{ch}}{V_r} \times \frac{V_r}{Q_{vr}} = R_r \times O_{vr}, \text{ де}$$

R_{vk} – рентабельність власного капіталу;

P_{ch} – чистий прибуток підприємства;

V_r – виручка від реалізації;

Q_{vr} – об'єм власного капіталу підприємства;

R_r – рентабельність продажів;

O_{vr} – оборотність власного капіталу.

Таким чином, подана формалізована залежність рентабельності власного капіталу свідчить, що при незначній рентабельності продаж можна домогтися високої рентабельності власного капіталу за умови його високої оборотності. Виходячи з цього, можна розрахувати темп збільшення капіталу підприємства, визначаючи силу його зростання та ступінь потенційних

можливостей підприємства по розширенню виробництва за рахунок реінвестування власного капіталу в ринкових умовах. Для розрахунку використовуємо наступну формулу:

$$T_{vk} = \frac{P_{ch}}{V_r} \times \frac{V_r}{Q_a} \times \frac{Q_a}{Q_{vk}} \times \frac{P_r}{P_{ch}}, \text{ де}$$

$\%T_{vk}$ – темп збільшення власного капіталу;

Q_a – обсяг активів;

P_r – прибуток реінвестований.

Аналіз показників ефективності використання капіталу ТзОВ “Слот-Інвест” та їх взаємозв’язку з показниками інтенсивності проведено в таблиці 3.7

Таблиця 3.7

**Аналіз показників ефективності використання капіталу ТзОВ
“Слот-Інвест” у 2012 році**

№ з/п	Показники	На кін. 2011 року	На кін. 2012 року	Відхилення (+/-)	
				абсолютне	%
1	Чистий прибуток підприємства тис. грн. (P_{ch})	234,7	234,1	-0,6	-0,26
2	Виручка від реалізації тис. грн. (V_r)	3486,6	3498,6	12,0	0,34
3	Об’єм власного капіталу підприємства тис. грн. (Q_{vr})	6964,2	6838,4	-125,8	-1,81
4	Обсяг активів тис. грн. (Q_a)	8597,8	9367,7	769,2	8,95
5	Прибуток реінвестований тис. грн. (P_r)	1536,1	1770,2	234,1	15,24
6	Рентабельність власного капіталу (R_{vk})	0,033	0,034	0,001	0,1
7	Рентабельність продажів (R_r)	0,066	0,067	0,001	0,1
8	Оборотність власного капіталу (O_{vr})	0,501	0,512	0,011	1,1
9	Темп збільшення загального капіталу (T_{vk})	0,2659	0,3554	0,0895	8,95

Як свідчать розрахункові дані таблиці 3.2, аналізоване підприємство практично не показало поступальної динаміки рентабельності капіталу. На кінець 2012 року показника рентабельності становив 3,4 %, а його приріст склав лише 0,1 %. Причини такої низької динаміки можна визначити шляхом аналізу впливу факторів (табл. 3.8)

Таблиця 3.8

Аналіз впливу факторів на прибутковість капіталу ТЗОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

№ з/п	Показники	На кін. 2011 року	Умовний показник	На кін. 2012 року	Відхилення (+/-)
1	Рентабельність власного капіталу (R_{vk})	0,033	0,334	0,034	0,001
2	Рентабельність продажів (R_r)	0,066	0,066	0,067	0,001
3	Оборотність власного капіталу (O_{vr})	0,501	0,512	0,512	0,011

Вплив факторів першого порядку на відхилення рівня прибутковості виконаємо методом підстановки.

Вплив зміни прибутковості реалізації (Δf_{rp}):

$$\Delta f_{rp} = 0.034 - 0.033 = 0.001$$

З підвищенням прибутковості реалізації продукції на 0,001 рівень прибутковості загального капіталу залишився незмінним або його зміни не перевищують меж суттєвості.

Вплив зміни коефіцієнта оборотності (Δf_{ovr}):

$$\Delta f_{ovr} = 0.034 - 0.033 = 0.001$$

З підвищенням коефіцієнта оборотності на 0,011 рівень прибутковості загального капіталу зріс на 0,001.

Сумарний вплив обох факторів.

$$\sum f\Delta = 0 + 0.001 = 0.001$$

Оскільки показник прибутковості реалізації пов'язаний із збільшенням обсягів реалізації, а такої можливості в конкурентному середовищі може не існувати, то збільшення темпів приросту оборотності капіталу за рахунок застосування ефективних управлінських рішень є основним резервом підвищення його прибутковості.

Отже, збільшення величини капіталу підприємства на 8,95 % в аналізованому періоді не відбулось за рахунок приросту власного капіталу. Аналіз впливу факторів на збільшення обсягу капіталу дозволить визначити долю участі різних джерел у його формуванні (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Аналіз впливу факторів на темп збільшення капіталу ТЗОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

№ з/п	Показники	На кін. 2011 року	На кін. 2012 року	Відхилення (+/-)
2	Рентабельність продажів (R_r)	0,066	0,067	0,001
3	Оборотність власного капіталу (O_{vr})	0,501	0,512	0,011
4	Співвідношення активів і власного капіталу Q_a / Q_{vr}	1,23	1,37	0,14
5	Співвідношення прибутку нерозподіленого і чистого прибутку P_r / P_{ch}	6,54	7,56	1,02
9	Темп збільшення загального капіталу (T_{vk})	0,2659	0,3554	0,0895

Методом послідовної підстановки визначимо силу дії факторів на приріст капіталу ТЗОВ “Слот-Інвест” у аналізованому періоді.

$$T_{vk}^{2011} = 0.066 \times 0.501 \times \frac{8597.8}{6964.2} \times \frac{1536.1}{234.7} = 0.2659$$

$$T_{vk}^{умов} = 0.067 \times 0.501 \times \frac{8597.8}{6964.2} \times \frac{1536.1}{234.7} = 0.2700$$

$$T_{vk}^{умов} = 0.067 \times 0.512 \times \frac{8597.8}{6964.2} \times \frac{1536.1}{234.7} = 0.2759$$

$$T_{vk}^{умов} = 0.067 \times 0.512 \times \frac{9367.7}{6964.2} \times \frac{1536.1}{234.7} = 0.3029$$

$$T_{vk}^{умов} = 0.067 \times 0.512 \times \frac{9367.7}{6838.4} \times \frac{1536.1}{234.7} = 0.3074$$

$$T_{vk}^{умов} = 0.067 \times 0.512 \times \frac{9367.7}{6838.4} \times \frac{1770.2}{234.7} = 0.3544$$

$$T_{vk}^{2012} = 0.067 \times 0.512 \times \frac{9367.7}{6838.4} \times \frac{1770.2}{234.1} = 0.3554$$

$$\Delta T_{vk} = T_{vk}^{2012} - T_{vk}^{2011} = 0.3554 - 0.2656 = 0.0895$$

у тому числі:

- за рахунок зміни величини чистого прибутку

$$0.3554 - 0.3544 = 0.001$$

- за рахунок зміни величини реінвестованого прибутку

$$0.3544 - 0.3074 = 0.047$$

- за рахунок зміни величини власного капіталу

$$0.3074 - 0.3029 = 0.0045$$

- за рахунок зміни величини активів

$$0.3029 - 0.2759 = 0.027$$

- за рахунок зміни оборотності капіталу

$$0.2759 - 0.2700 = 0.0059$$

- за рахунок зміни прибутковості продаж

$$0.2700 - 0.2659 = 0.0041$$

- за рахунок сумарного впливу факторів

$$0.001 + 0.047 + 0.0045 + 0.027 + 0.0059 + 0.0041 = 0.0895$$

Отже, найвищий рівень впливу на приріст капіталу ТзОВ “Слот-Інвест” за період з 2011 по 2012 роки мав приріст величини реінвестованого прибутку на 15,24 % (табл. 3.9).

Зміна величини приросту власного капіталу підприємства впливає на його фінансову стійкість. Іншими словами змінюється стабільність діяльності підприємства, пов’язана із загальною фінансовою структурою підприємства. Фінансова стійкість характеризує ступінь фінансової незалежності підприємства щодо володіння своїм майном і його використання. Як ступінь незалежності, фінансову стійкість, можна оцінювати за різними критеріями та на основі абсолютних і відносних показників.

З метою визначення абсолютних показників фінансової стійкості доцільно розглянути багаторівневу схему покриття запасів і витрат. Для характеристики ступеня забезпеченості запасів і витрат необхідно визначити наявність джерел їх формування.

1. Наявність власних обігових коштів підприємства (*ВОК*):

$$ВОК = ВК - НА,$$

де *ВК* – власний капітал; *НА* – необоротні активи.

2. Показник наявності власних і довгострокових позикових коштів (*ВДПК*):

$$ВДПК = ВОК + ДЗ - НА,$$

де $ДЗ$ - довгострокові зобов'язання.

3. Загальний розмір основних джерел формування запасів і витрат ($ОК$).

$$ОК = ВОК + ДЗ + КЗ - НА,$$

де $КЗ$ - короткострокові кредити й позикові кошти.

Кожен з наведених показників наявності джерел формування запасів і витрат має бути зменшений на суму іммобілізації оборотних коштів у складі інших дебіторів та оборотних активів.

Трьом показникам наявності джерел формування запасів і витрат відповідають три показники забезпеченості запасів джерелами їх формування.

1. Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів:

$$\pm \Delta ВОК = ВОК - ЗВ,$$

де $ЗВ$ – запаси і витрати;

2. Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів і довгострокових джерел формування запасів:

$$\pm \Delta ВДПК = ВДПК - ЗВ;$$

3. Надлишок (+) або нестача (-) загального розміру основних джерел формування запасів і витрат:

$$\pm \Delta ОК = ОК - ЗВ.$$

За допомогою показників забезпеченості запасів і витрат джерелами їх формування визначають фінансову ситуацію за ступенем стійкості. Виділяють чотири типи фінансової стійкості:

Абсолютна стійкість фінансового стану (для забезпечення запасів достатньо власних обігових коштів; платоспроможність підприємства гарантована), задається такими умовами:

$$\begin{cases} \Delta ВОК \geq 0; \\ \Delta ВДПК \geq 0; \\ \Delta ОК \geq 0. \end{cases}$$

Тривимірний показник визначається як – (S - 1,1,1).

Нормальна стійкість — для забезпечення запасів крім власних обігових коштів залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність гарантована.

$$\begin{cases} \Delta BOK < 0; \\ \Delta ВДПК \geq 0; \\ \Delta OK \geq 0. \end{cases}$$

Тривимірний показник – (S - 0,1,1).

Нестійкий фінансовий стан — для забезпечення запасів крім власних обігових коштів та довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити та позики; платоспроможність порушена, але є можливість її відновити.

$$\begin{cases} \Delta BOK < 0; \\ \Delta ВДПК < 0; \\ \Delta OK \geq 0. \end{cases}$$

Тривимірний показник – (S - 0, 0, 1).

Кризовий фінансовий стан – для забезпечення запасів не вистачає "нормальних" джерел їх формування; підприємству загрожує банкрутство.

$$\begin{cases} \Delta BOK < 0; \\ \Delta ВДПК < 0; \\ \Delta OK < 0. \end{cases}$$

Тривимірний показник – (S - 0,0,0)

За даними агрегованого (аналітичного) балансу на основі таблиці 3.10 визначимо тип фінансової стійкості підприємства ТзОВ “Слот-Інвест”.

Значення тривимірного показника (1, 1, 1) свідчить про абсолютну фінансову стійкість підприємства, але цей факт у практиці буває рідко і може свідчити також про невміння керівництва підприємства притягувати і використовувати позикові кошти для зростання рентабельності власного капіталу.

Таблиця 3.10

Аналіз фінансової стійкості ТЗОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

№ п/п	Показники	На кін. 2011 року, тис. грн.	На кін. 2012 року, тис. грн.	Абсолют не відхиленн я тис. грн.
1	Власний капітал	6964,2	6838,4	-125,8
2	Необоротні активи	6195,7	6701,5	505,8
3	Власні обігові кошти (р.1-р.2)	768,5	136,9	-631,6
4	Довгострокові зобов'язання	85,3	47,2	-38,1
5	Наявність власних і довгострокових джерел покриття запасів (р. 3 + р. 4)	853,8	184,1	-669,7
6	Короткострокові кредити та позики	1542,9	2482,1	939,2
7	Загальний розмір основних джерел покриття запасів (р. 5 + р. 6)	2396,7	2666,2	296,5
8	Запаси	1580,6	1895,3	314,7
9	Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів (р. 3 - р. 8)	-812,1	-1758,4	-946,3
10	Надлишок (+) або нестача (-) власних коштів і довгострокових кредитів і позик (р. 5 - р. 8)	-726,8	-1711,2	-984,4
11	Надлишок (+) або нестача (-) основних джерел покриття запасів (р. 7 - р. 8)	816,1	770,9	-45,2
12	Запас стійкості фінансового стану, днів (р.11×360/ пасиви)	$\frac{816.1 \times 360}{3486.6} = 84.26$	$\frac{770.9 \times 360}{3498.6} = 79.3$	-4,96
13	Надлишок (+) або нестача (-) основних джерел покриття на 1грн. запасів (р.11/р. 8)	$\frac{816.1}{1580.6} = 0.52$	$\frac{770.9}{1896.3} = 0.41$	-0,11
Показники типу фінансової стійкості				
14	Тривимірний показник (S)	0,0,1	0,0,1	×
15	Тип фінансової стійкості (S)	Нестійкий фінансовий стан	Нестійкий фінансовий стан	×

З даних таблиці 3.2 видно, що підприємство гостро відчуває нестачу власних і позикових джерел фінансування залучених на довгострокових умовах. Так загальна їх нестача зростає з 726,8 тис. грн. на кінець 2011 р. до 1711,2 тис. грн. на кінець 2012р., а темп приросту ($\frac{-984.4}{-726.8} \times 100$) склав 135,4 %. Основними негативними факторами, які впливали на зниження рівня фінансової стійкості в аналізованому періоді є зниження темпу приросту власного капіталу ($\frac{-125.8}{6964.2} \times 100$) на 1,81 % та довгострокового залученого ($\frac{-38.1}{-85.3} \times 100$) – на 44,66 %, а також, збільшення приросту величини

необоротних активів $(\frac{505.8}{6195.7} \times 100)$ на 8,16 % та збільшення обсягів залучення запасів і витрат $(\frac{314.7}{1580.6} \times 100)$ на 19,9 %.

Тривимірний показник ($S\ 0,0,1$) свідчить про нестійкий фінансовий стан і нестачу власних джерел фінансування. У 2012 року, досліджуване підприємство мало нестачу власних і довгострокових позикових джерел коштів впродовж 79,3 дні в обсязі 0,41 грн. на кожен гривню використуваних пасів. Покривали таку нестачу оборотних коштів за рахунок кредиторської заборгованості, яка зросла на 296,5 тис. грн., або на 12,37 %.

Оскільки, забезпеченість запасів джерелами формування є сутністю фінансової стійкості, її зовнішнім проявом, а платоспроможність (ліквідність) є її наслідком, такі результати аналізу потребують більш детальної оцінки рівня стійкості з використанням відносних показників фінансової стійкості.

Аналіз відносних показників фінансової стабільності підприємства зводиться до аналізу показників капіталізації, що характеризують фінансовий стан підприємства з позиції структури джерел засобів, і показників покриття, які характеризують фінансову стабільність з позиції витрат на обслуговування зовнішніх джерел залучених засобів. Такий аналіз здійснюється за балансом підприємства шляхом порівняння показників з рекомендованими і порівняння їх відхилень у динаміці.

Як свідчать дані проведених розрахунків (табл. 3.11), частка власного капіталу має схильність до зниження. За звітний період вона знизилась на 8 %, хоча і залишається достатньо високою у порівнянні з оптимальним її значенням $\geq 0,5$. Причиною зниження частки власних джерел фінансування є зниження темпів приросту власного капіталу (як зазначалось вище – 1,81 %) у порівнянні з темпом приросту позикових коштів $(\frac{2529.3 \times 100}{1628.2} - 100)$ – 55,34 %.

Таблиця 3.11

Аналіз показників ринкової стійкості ТзОВ “Слот-Інвест” у 2012 році

<i>№ з/п</i>	<i>Показники</i>	<i>На кін. 2011 року, тис. грн.</i>	<i>На кін. 2012 року, тис. грн.</i>	<i>Відхилення (+/-)</i>
1	Коефіцієнт фінансової автономії	0,81	0,73	-0,08
2	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,82	0,74	-0,08
3	Коефіцієнт фінансової залежності	0,19	0,27	0,08
4	Коефіцієнт фінансового ризику	0,23	0,37	0,14

На тлі зниження показника фінансової стійкості, зростає рівень фінансового ризику. Так на кінець 2012 року на кожну гривню власного капіталу ТзОВ “Слот-Інвест” збільшило величину позикових коштів на 0,14 грн. Показник фінансового ризику на рівні 0,37 фактично свідчить, що кожна четверта гривня у вартості активів обмежена строком використання та приносить додаткові витрати у вигляді сплати за користування позиками. Усе це впливає на зниження ринкової стійкості та підвищення ризику втрати платоспроможності та стабільності.

3.3. Аналіз показників платоспроможності та якості структури джерел коштів ТзОВ “Слот-Інвест”

Платоспроможність підприємства тісно пов’язана з поняттям – момент часу та поняттям – ліквідність. Момент часу важливий з огляду на безперервність господарських процесів на підприємстві і значну динаміку зміни в складі ресурсів та джерел їх формування. А тому, для оцінки ступеня фінансової стійкості, стабільності та платоспроможності, необхідно з’ясувати рівень ліквідності балансу підприємства.

Ліквідність характеризується наявністю такої структури капіталу, яка б дозволяла вільно оперувати платіжними засобами у потрібний момент часу без зниження загального розміру рентабельності активів. Ліквідність балансу визначається ступенем покриття зобов’язань підприємства його активами, термін перетворення яких у кошти відповідає терміну погашення зобов’язань.

Цим швидше той чи інший вид активу може набрати грошової форми, тим вища його ліквідність. Абсолютну ліквідність мають грошові кошти.

Аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні статей активу, що згруповані за ознакою ліквідності й розміщені в порядку її спаду, зі статтями пасиву, що згруповані за ознакою термінів погашення і розміщені в порядку збільшення строковості зобов'язань. Якщо при такому порівнянні активів вистачає, то баланс ліквідний і підприємство платоспроможне. В іншому випадку – баланс неліквідний і підприємство вважається неплатоспроможним.

Оскільки одні види активів перетворюються на гроші швидше, інші – повільніше, треба згрупувати активи підприємства за ступенем їхньої ліквідності.

Перша група (A1) – це абсолютно ліквідні активи, такі як готівка і короткострокові фінансові вкладення:

$$(A1 = (p.220+p.230+p.240) \text{ ф.1})$$

До другої групи (A2) відносяться швидко реалізовані активи: дебіторська заборгованість та векселі отримані. Ліквідність цієї групи поточних активів залежить від ряду об'єктивних і суб'єктивних чинників: своєчасності відвантаження продукції, оформлення банківських документів, швидкості документообігу, від попиту на продукцію, її конкурентоспроможності, платоспроможності покупців, форм розрахунків та ін.:

$$(A2 = (p.150+p.160 \text{ p. } +170+p.180 +p.190+p.200+p.210) \text{ ф.1})$$

Значно більший термін знадобиться для перетворення виробничих запасів і незавершеного виробництва в готову продукцію, а потім у готівку. Тому вони віднесені до третьої групи – групи повільно реалізованих активів (A3). Крім цього, до цієї групи належать витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи:

$$(A3 = (p.100+p.110 \text{ p. } +120+p.130+p.140) \text{ ф.1})$$

Четверта група (А4) – це важкореалізовані активи, куди входять необоротні активи, які відображені у першому розділі активу балансу.

$$(A4 = (p. 080) \phi.1)$$

За настанням терміну оплати зобов'язання підприємства поділяють на чотири групи:

Найбільш термінові зобов'язання П1 – це заборгованість за придбані товари і послуги

$$(П1 = (p.530+p.540+p.530+p.550+p.560+p.570+p.580+p.590+p.600) \phi.1)$$

Короткострокові зобов'язання П2 – це короткострокові позикові кошти, поточні зобов'язання у розрахунках та інші поточні зобов'язання. Крім того, сюди слід зарахувати також частину пасивів, поданих у другому розділі пасиву “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, у частині сум, запланованих для виплати протягом 12 місяців, починаючи з дати упорядкування балансу або протягом операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців. Таке обмеження стосується і розділу 5 “Доходи майбутніх періодів”.

$$(П2 = (p.500+p. 610) \phi.1)$$

Довгострокові пасиви П3 – це довгострокові кредити банку і позики, а також статті другого і п'ятого розділів пасиву балансу, не віднесені до другої групи.

$$(П3 = (p.480+p.430) \phi.1)$$

Постійні пасиви П4 – власні джерела коштів, що знаходяться постійно в розпорядженні підприємства

$$(П4 = (p.380) \phi.1)$$

Аналіз ліквідності балансу полягає в порівнянні статей активу, згрупованих за ознакою ліквідності та розміщених в порядку зниження ліквідності, зі статтями пасиву, що групуються за ступенем терміновості погашення зобов'язань.

Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо

$$A1 > П1; A2 > П2; A3 > П3; A4 \leq П4$$

Попередньо провівши необхідні розрахунки і групування статей балансу проведемо аналіз ліквідності балансу ТзОВ “Слот-Інвест” (табл. 3.12).

Зіставлення найбільш ліквідних засобів і швидко реалізованих активів з найбільш терміновими зобов'язаннями і короткостроковими пасивами дає змогу визначити *поточну ліквідність*. Порівняння повільно реалізованих активів з довгостроковими пасивами відображає *перспективну ліквідність*.

Таблиця 3.12

Аналіз показників ліквідності балансу ТзОВ “Слот-Інвест” за 2012 рік

(тис. грн.)

Агреговані дані поточних активів і короткострокових пасивів						Платіжний надлишок (+) або нестача (-)		У % до величини групи пасиву	
Актив	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	Пасив	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	на початок звітного періоду (2 - 5)	на кінець звітного періоду (3 - 6)	на початок звітного періоду (7:5)*100	на кінець звітного періоду (8:6)*100
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A1	287,00	319,30	П1	1036,30	1962,80	-749,30	-1643,50	-72,31	-83,73
A2	534,50	502,20	П2	506,60	519,30	+27,90	-17,10	+5,51	-3,29
A3	1580,60	1844,70	П3	90,70	47,20	+1489,90	+1797,50	+1642,67	+3808,26
A4	6195,70	6701,50	П4	6964,20	6838,40	-768,50	-136,90	-11,04	-2,00
Баланс	8597,80	9367,70	Баланс	8597,80	9367,70	×	×	×	×

Одержані результати показують, що підприємству не вистачає абсолютно ліквідних коштів на поточну діяльність. Так відхилення показника групи А1 від величини найбільш строкових пасивів складає 1643,50 тис. грн. Підприємству на 83,73% не вистачає грошових коштів для покриття поточної кредиторської заборгованості у короткостроковому періоді. Більше того, спостерігається негативна динаміка на кінець 2012 року по групах (A2 < П2). На покриття короткострокових позик не вистачає 3,29 % наявної дебіторської заборгованості. Проте, ТзОВ “Слот-Інвест” має значний надлишок повільно реалізованих активів на рівні 3808,26 %, свідчить про хороший рівень перспективної ліквідності за умови збільшення обсягів реалізації готової продукції. Також при незадовільній структурі балансу для перевірки реальної можливості відновлення платоспроможності

підприємства розраховують коефіцієнт відновлення платоспроможності строком на шість місяців за такою формулою:

$$K_{відн} = \frac{K_{нк} + \frac{6}{T}(K_{нк} - K_{пн})}{K_{нпр}}$$

де $K_{нк}$, $K_{пн}$ – значення коефіцієнта покриття на кінець і початок звітнього періоду; $K_{нпр}$ – нормативне значення коефіцієнта покриття (2); 6 – період відновлення платоспроможності в місяцях; T – звітний період у місяцях. Тому для більш повної характеристики ліквідності слід провести детальний коефіцієнтний аналіз ліквідності та змін його в динаміці.

Таблиця 3.13

Коефіцієнтний аналіз показників ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості ТзОВ “Слот-Інвест”

№ з/п	Показники ліквідності	Порядок розрахунку	На кін. 2011 року, тис. грн.	На кін. 2012 року, тис. грн.	Відхилення (+/-)
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(Грошові кошти + короткострокові ЦП) / Поточні зобов'язання	0,19	0,13	-0,06
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи - товарно-матеріальні запаси) / Поточні зобов'язання	0,49	0,33	-0,16
3	Коефіцієнт проміжної ліквідності	(Оборотні активи - Виробничі запаси - НВЗ) / Поточні зобов'язання	1,00	0,71	-0,29
4	Коефіцієнт покриття	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	1,51	1,07	-0,44
5	Величина власного оборотного капіталу	Оборотні активи - Поточні зобов'язання	794,30	184,10	-6100,2
6	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	(Оборотні активи - Поточні зобов'язання) / Поточні зобов'язання	0,51	0,07	-0,44
7	Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	(Оборотні активи - Поточні зобов'язання) / Власний капітал	0,11	0,03	-0,08
8	Коефіцієнт маневреності грошових коштів	Грошові кошти / Власний капітал	0,04	0,05	0,01
9	Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи / Усього активів	0,27	0,28	0,01
10	Частка запасів в оборотних активах	Запаси / Оборотні активи	0,68	0,69	0,01
11	Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	Власні оборотні кошти / Запаси	0,50	0,10	-0,40
12	Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	Дебіторська заборгованість / Кредиторська заборгованість	17,29	0,12	-17,7

Як свідчать дані проведеного аналізу (табл. 3.13) практично усі показники спроможності покриття зобов'язання мають від'ємну динаміку на кінець звітного 2012 року. Так, коефіцієнти абсолютної ліквідності, швидкої ліквідності та проміжної ліквідності знизились на 0,06, 0,16 і 0,29 пунктів від свого значення на початок аналізованого періоду. Крім того, жоден з наведених показників не досягнув гранично-припустимого значення. Коефіцієнт загального покриття знизився на 0,44 пункти і склав на кінець 2012 року лише 1,07 неотягуючи таким чином до допустимого значення майже половину. За таких умов коефіцієнт відновлення платоспроможності складе:

$$\frac{1.07 + \frac{6}{12}(1.07 - 1.51)}{2} = 0.425 < 1$$

А це означає, що в найближчих півроку підприємство не зможе відновити платоспроможність. За такого темпу зміни показника, за інших рівних умов, на відновлення платоспроможності потрібно близько півтора роки.

Ще одним тривожним сигналом для ТЗОВ "Слот-Інвест" є різке зниження показника співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості на 17,7 пункти з 17,29 до 0,12. На фоні значного браку платіжних засобів на покриття найбільш негайної кредиторської заборгованості, восьмикратна нестача коштів дебіторської заборгованості (ймовірних джерел покриття) є критичною. Для дослідження тенденції даного показника необхідно розширити параметри аналізу, оскільки будь-який динамічний ряд в межах аналізованого періоду за стабільних умов розвитку виявляє певну закономірність зміни рівнів – загальну тенденцію. Щоб виявити і охарактеризувати загальну тенденцію застосовують різні способи згладжування і економічного вирівнювання динамічних рядів.

Суть згладжування полягає в укрупненні інтервалів часу та зміні первинного ряду рядом середніх по інтервалах. В середніх величинах взаємно вирівнюється коливання рівнів первинного ряду, внаслідок чого

тенденція розвитку вирізняється чіткіше. Нами пропонується проводити згладжування рядів динаміки з використанням методу ковзних середніх (*moving averages*) оскільки цей показник є достатньо гнучкий і може краще відобразити особливості тенденції. Ковзна середня допоможе визначити напрям існуючого тренду (тенденцію). Для надання більшої ваги останнім даним проведемо згладжування динамічного ряду (табл. 3.14) з використанням експоненціальної ковзної середньої (*exponential moving average*).

Таблиця 3.14

Динаміка показників співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості ТзОВ “Слот-Інвест”

<i>Показник</i>	<i>2006 р.</i>	<i>2007 р.</i>	<i>2008 р.</i>	<i>2009 р.</i>	<i>2010 р.</i>	<i>2011 р.</i>	<i>2012 р.</i>
Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1,76	0,30	0,20	2,49	3,74	17,29	0,12

Порядок розрахунку ковзної буде мати наступний вигляд:

$$EMA_i = p_i \times d + (EMA_{i-1} \times (1 - d)),$$

де p_i - показник поточного року;

d - фактор згладжування $\frac{2}{1+n}$;

EMA_{i-1} - попередня точка ковзної при:

i - поточний момент часу;

$1-i$ - попередній момент часу.

При відсутності вхідної точки ковзної середньої на початку здійснення розрахунків може використовуватись проста середня, яка для вибраного періоду складає 3.10. Результати розрахунку ковзної середньої наведені в таблиці 3.15.

Даними проведених розрахунків наочно зображені на рисунку 3.2.

Таблиця 3.15

**Розрахунок ковзних середніх показників співвідношення
дебіторської та кредиторської заборгованості ТЗОВ “Слот-Інвест”**

Період	p_i	d	EMA_{i-1}	$1-d$	EMA_i
2012	0,12	0,25	3,70	0,75	2,81
2012	17,29	0,25	2,86	0,75	6,47
2010	3,74	0,25	6,47	0,75	5,79
2009	2,49	0,25	5,79	0,75	4,97
2008	0,20	0,25	4,97	0,75	3,78
2007	0,30	0,25	3,78	0,75	2,91
2006	1,76	0,25	2,91	0,75	2,62

Зображений тренд чітко вирізняє систематичне збільшення величини співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості, пік якого припав на кінець 2011 року. Проте за рік підприємство знизило показник до рівня семирічної давності. Отже найближчий рік можна очікувати виникнення кризових явищ пов'язаних з неспроможність ТЗОВ “Слот-Інвест” вчасно розраховуватись за зобов'язаннями.

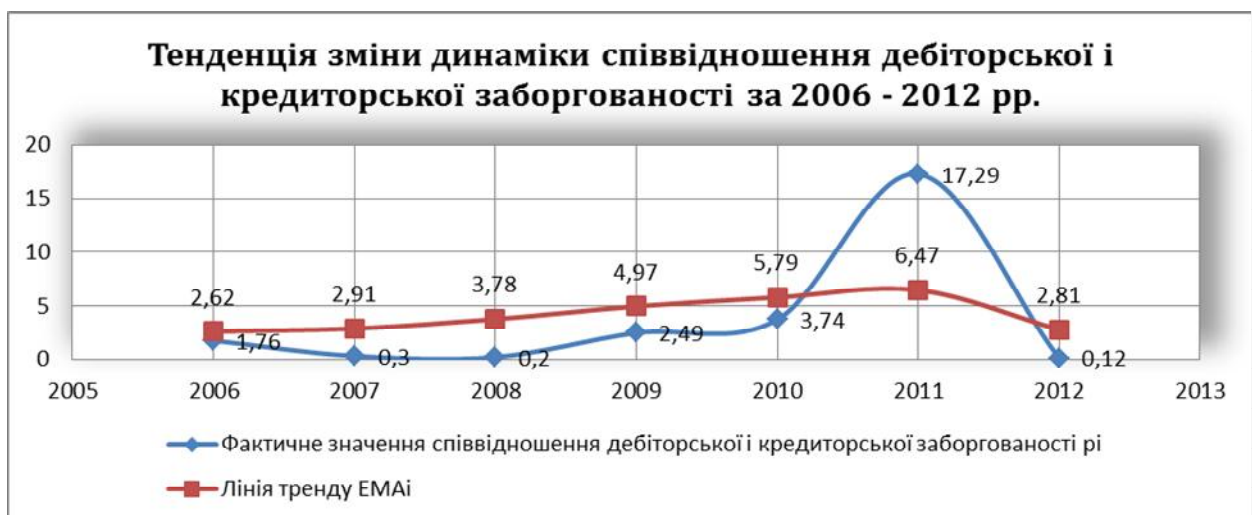


Рис. 3.2. Результати аналізу тенденції зміни обсягів покриття кредиторської заборгованості дебіторською на ТЗОВ “Слот-Інвест”

Головна причина такого поточного стану платоспроможності підприємства захована в структурі капіталу, а точніше в якості кредитного портфеля підприємства та раціональності його використання. Нами в параграфі 3.2 уже відзначалось зміну змісту кредитного портфеля аналізованого підприємств від довгострокового до поточного. І така зміна співпала з перетіканням власного капіталу з оборотних активів у довгострокові.

За даних обставин, потрібно дати оцінку ефекту який спричиняє зміну рентабельності власного капіталу під впливом зміни структури джерел коштів. Потенційна можливість через відповідні управлінські рішення впливати на прибуток, змінюючи обсяг і структуру власних та позикових джерел коштів, описана в працях таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Ю. Брігхем, М. Ерхард, Дж. Ван-Хорн, Ф. Модельяні, М. Міллер, Н. Тарасенко, О. Павловська та інших. Суть описаної ними проблематики полягає у вирішенні питання доцільності та наслідків використання кредитних коштів для приросту власного капіталу.

Факт наявності позикових коштів у структурі капіталу, уже сам пособі, викликає збільшення ризиків втрати частини власних коштів авансованих в діяльність підприємства при виникненні непередбачуваних форс-мажорних обставин. Співвідношення позикового та власного капіталу показує рівень фінансового ризику. Або іншими словами – показує, яку частину з кожної вкладеної гривні в діяльність підприємства може втратити власник капіталу, у разі виникнення буд-яких негативних явищ чи подій у господарському процесі.

Проте, підприємства з високим рівнем фінансового ризику мають значно вищу рентабельність вкладеного капіталу, а значить скоріше накопичують кошти для розширення і освоєння нових сегментів ринку.

Нами проведено аналіз основних показників структури та рентабельності капіталу ТзОВ “Слот-Інвест” (додаток Д). Результати аналізу подано на рисунку 3.3.



Рис. 3.3. Динаміка показників ефективності та структури капіталу

Очевидно, що ефект фінансового важеля має пряму залежність з рівнем фінансового ризику. А на коливання показників прибутковості можуть мати вплив такі диференціали, як облікова ставка на позикові кошти та коефіцієнт оподаткування, зміна яких зумовлює переміщення значень показників в максимальні та мінімальні точки амплітуди в різні звітні періоди.

Оцінку впливу даних показників можна дати провівши аналіз рівня зміни прибутковості капіталу під впливом зміни структури його формування.

$$ЕФВ = (PIK(1 - K_{оп}) - СВ) \cdot \frac{ПК}{ВК},$$

де $PIK(1 - K_{оп})$ – рентабельність інвестованого капіталу після сплати податків; $K_{оп}$ – коефіцієнт оподаткування (відношення суми податків до величини валового прибутку); $СВ$ – ставка відсотка за кредит (відношення величини загальної суми витрат, пов'язаних з обслуговуванням боргів, до їх середньорічної суми).

В таблиці 3.16 проведено розрахунок чутливості реагування рентабельності власного капіталу на зміну прибутку в наступних звітних

періодах з лагом від +30 % до -030 % за умови збереження існуючої структури капіталу у 2012 рік.

Таблиця 3.16

**Аналіз структури капіталу ТзОВ “Слот-Інвест” та чутливості
реагування рентабельності на зміну прибутку**

№ з/п	Показники	ТзОВ “Слот-Інвест”							
		+45 %	+30 %	+15 %	На кінець 2012 року	-15 %	-30 %	+45%	
1	Середня величина капіталу тис. грн.		×	×	8982,75	×	×		
2	Середня величина позикового капіталу тис. грн.		×	×	2081,45	×	×		
3	Середня величина власного капіталу тис. грн.		×	×	6901,30	×	×		
4	Прибуток операційної діяльності та доходи звичайної діяльності тис. грн.	580,87	520,78	460,6	400,6	340,51	280,42	180,27	
5	Загальна рентабельність %	×	×	×	4,46	×	×		
6	Середня облікова ставка за позиками %5,18	×	×	×	108,00	×	×		
7	Ставка оподаткування %19,99	94,5	82,51	70,48	58,5	46,48	34,47	14,45	
8	Чистий прибуток тис. грн.	378,37	330,27	282,12	234,1	186,03	137,95	57,82	
9	Рентабельність власного капіталу %	5,48	4,79	4,09	3,39	2,69	1,99	0,84	
10	Розмах рентабельності %	Лаг +/- 15	+2,09	+1,4	+0,7	1,40	-0,7	-1,4	-2,55
		При +/- 30		×	×	2,80	×	×	
		При +/- 45							
		$ЕФВ = (4.46 \times (1 - 0.1999) - 5.18) \times \frac{2081.45}{6901.30} = -0.4856$							

Розмах рентабельності між крайніми значеннями складає 2,8 %. Отже, ТзОВ “Слот-Інвест” в наступному році (за інших рівних умов) може розраховувати на мінімальний показник рентабельності на рівні 1,99 % (3,39 – 1,4) при зниженні прибутку до 30 % від значення 2012 р., а максимальний на рівні 4,79 (4,79 – 3,39) при забезпеченні його приросту на рівні 30 %.

Однак, якщо зміна існуючого розміру прибутку приблизиться до п'ятдесяти відсоткового значення (рис. 3.4), то підприємство швидшими

темпами буде втрачати рівень рентабельності і навпаки, за сприятливих умов її приріст відхилиться від лінійного розмаху рентабельності у бік зменшення.

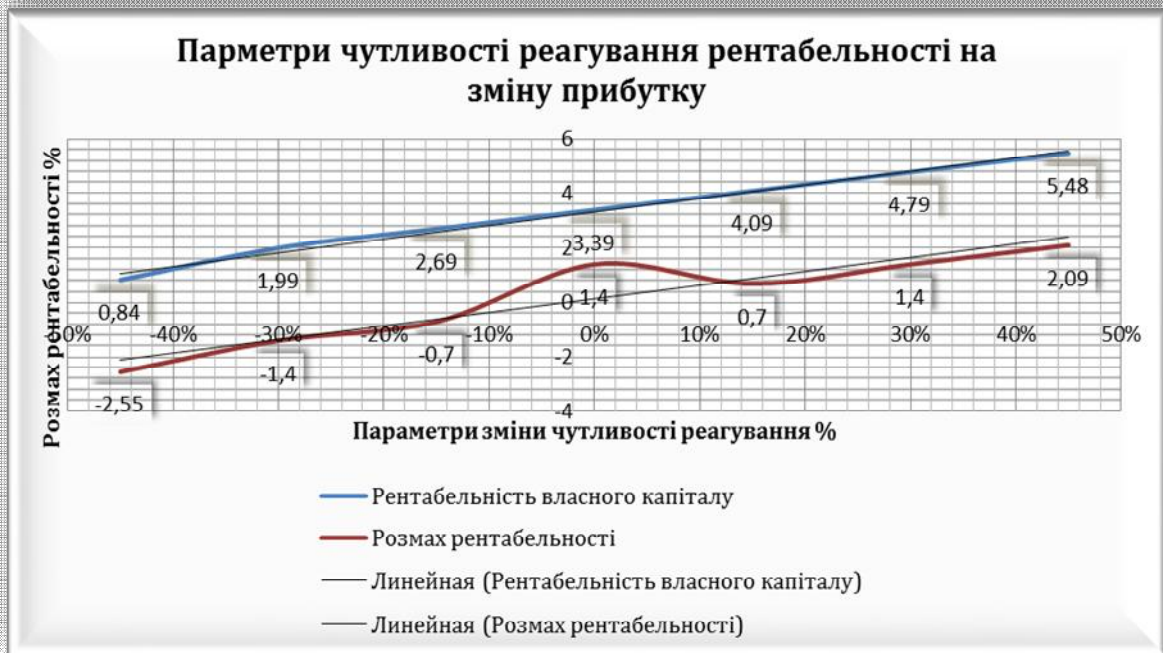


Рис. 3.4. Зміна рентабельності під впливом зміни прибутку за існуючої структури капіталу ТзОВ “Слот-Інвест”

Провівши цілу низку аналітичних розрахунків основних показників діяльності ТзОВ “Слот-Інвест” (Додатки А - Д) та за результатами їх детального аналізу дамо узагальнюючу оцінку якості сформованої структури капіталу. За аналізований період з 2006 по 2012 рр. підприємство не показало високих темпів приросту власного капіталу, проте динаміка цього показника до 2011 року була стабільно позитивною. Підприємство за аналізований період ні разу не показувало від’ємного значення приросту. Найбільше сприяло відсутності збитків низький коефіцієнт фінансового ризику. За увесь період він не піднімався вище 0,37 гр. позик на кожну гривню власного капіталу. І даний показник за умови середньої рентабельності власного капіталу на рівні 4,57 % виявився критичним. У 2012 році ефект фінансового важеля показав -0,4856 %, що зумовило від’ємне значення приросту власного капіталу 1,81 %.

На основі аналізу рівня фінансової стійкості, платоспроможності та оцінки чутливості реагування на зміну кон'юнктури ринку можна зробити висновки про неефективність окремих управлінських рішень. Зокрема, значна частина короткострокових позик залучена на фінансування довгострокових ресурсів. Таке рішення, незважаючи на невисоке плече фінансового важеля, поклало підприємство на межі технічного дефолту та втрати власниками частини розміщеного капіталу

Висновки до розділу 3

1. Для ефективного використання необоротних матеріальних активів та своєчасного отримання необхідної інформації, яка б характеризувала даний процес, на підприємстві часто застосовують фінансовий та економічний аналіз. Раціональне та оперативне проведення такого аналізу об'єктивно відображає технічний стан, склад і структуру, динаміку зміни та фондівіддачу необоротних матеріальних активів на підприємстві за відповідні періоди часу. Аналіз забезпеченості підприємства необхідним устаткуванням (обладнанням) та ефективності його використання дає можливість керівництву оцінити виробничий потенціал підприємства, здійснити вибір між інтенсивним чи екстенсивним шляхом використання основного капіталу

2. Зростання фондівіддачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для підвищення фондівіддачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу і знижувати середньорічну вартість основних фондів за рахунок ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання. При аналізі структури і динаміки основних фондів слід врахувати особливості їх функціонування в тій чи іншій галузі та оцінка їх технічного стану. Технічний стан устаткування у непряму значенні визначають за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних

вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду. Збільшення частки прогресивного устаткування сприяє впровадженню сучасних прогресивних технологій.

3. Для оцінки рівня використання капіталу підприємства на формування основних засобів потрібно провести комплексний аналіз його наявності, структури та якісного складу за джерелами формування. Ефективність господарського процесу також залежить від можливості підприємства залучати в обіг достатню кількість додаткових фінансових ресурсів. Таку потенційну можливість забезпечує високий рівень фінансової стійкості підприємства та можливість збереження платоспроможності у максимально віддаленій перспективі.

Висновки

Опрацювання наукових праць та нормативно-правових актів, які характеризують досліджувану категорію, дозволило нам здійснити наступні висновки:

1. У процесі господарювання кожне підприємство має потребу у відповідній кількості предметів та засобів праці, на основі яких і буде здійснювати свою фінансово-господарську діяльність. Потреба підприємства у наявності новітнього та якісного обладнання диктується вимогами сучасного ринку та конкурентного середовища. Володіння необхідними основними засобами та їх ефективне використання забезпечують підприємству високий рівень продуктивності та рентабельності. Основні засоби є запорукою стійкості та витривалості на ринку виробництва, виконання робіт чи надання відповідних послуг в умовах конкурентного середовища.

2. Необоротні активи характеризуються широким спектром класифікаційних груп та видів. Підприємство самостійно визначає для себе види необоротних матеріальних активів, а також термін їх корисної експлуатації, якими хоче володіти чи користуватись. Відносини власності й користування основними засобами та іншими необоротними активами регламентуються відповідними законодавчими актами. А дотримання правил та інструкцій стосовно даного виду відносин поширюється на всій території України та є обов'язковим для виконання.

3. Крім дотримання законодавчих вимог стосовно відносин, які пов'язані з основним капіталом підприємства, для ефективного та раціонального налагодження процесу використання необоротних матеріальних активів, на підприємстві необхідно створити внутрішню систему регламентів, які б регулювали вказані відносини. Тому суб'єкти господарювання, які володіють певними необоротними активами, придбавають їх, виготовляють, обмінюють чи продають у процесі своєї діяльності користуються відповідними планами та наказами, які розробляють

та затверджують головний бухгалтер та керівник підприємства. Основні питання, які потребують детального та письмового висвітлення, що стосуються організації діяльності підприємства та особливостей бухгалтерського обліку та звітності наводяться в наказі про облікову політику підприємства.

4. Організація обліку є одним із найважливіших етапів планування діяльності будь-якого підприємства. Рівень управління операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства значною мірою залежить від повноти, обґрунтованості і достовірності інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку і звітності. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві значною мірою залежить рівень економічної роботи. Тому процес організації обліку потребує чітких та виважених дій з боку тих осіб, які відповідають за виконання даних робіт. Раціональна організація обліку основних засобів, а також їх наявність у достатній кількості та необхідної якості на підприємстві забезпечує його довготривалу та ефективну діяльність, позитивно впливає на конкурентоспроможність продукції даного суб'єкта господарювання.

5. Наявність необоротних матеріальних активів відповідного обсягу та якості на будь-якому підприємстві є запорукою його налагодженої та ефективної виробничої діяльності. Однак для того, щоб дані активи своєчасно виконували всі покладені на них функції, вони потребують ретельного та планомірного контролю. Виконання такого виду контролю на внутрішньому рівні управління беруть на себе спеціалісти зі служби бухгалтерського обліку. Крім контрольних функцій, дана служба забезпечує: документальне оформлення операцій, пов'язаних з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами; аналітичний та синтетичний облік необоротних матеріальних активів; перевірку, оцінку та контроль умов зберігання та ефективності використання відповідних активів. Бухгалтерський облік та інформація, яку він надає різноманітним користувачам, дає їм змогу оперативно оцінити виробничу ситуацію, яка

склалась на підприємстві, приймати необхідні коректні та раціональні управлінські рішення стосовно поповнення парку необоротних матеріальних активів, виділення коштів на їх ремонт та різного роду поліпшення, а також приймання рішення стосовно їх подальшого продажу чи ліквідації.

6. Перевірку достовірності, своєчасності та повноти облікової інформації, а також її відповідності вимогам чинного законодавства забезпечує служба незалежного контролю – аудит. Аудиторська перевірка проводиться за бажанням керівника підприємства або відповідного державного органу, які вважають за потрібне провести таку перевірку. Даний вид перевірки виконується аудиторами або аудиторськими фірмами, які діють на основі Закону України “Про аудиторську діяльність”, Міжнародних стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, та інших нормативно-правових актів, які стосуються конкретного виду аудиторських перевірок. Аудиторська перевірка необоротних матеріальних активів дає можливість об’єктивно оцінити їх стан, наявність та ефективність використання. А також встановлює правильність документального оформлення операцій стосовно надходження, переміщення, використання, ліквідації та списання основних засобів.

7. Роль аналізу господарської діяльності підприємства зростає в умовах трансформації економіки в зв’язку з розширенням самостійності підприємств у формуванні і використанні фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, посиленням відповідальності за кінцевий результат роботи. Тому аналіз виступає важливим елементом в системі управління виробництвом, дієвим засобом виявлення внутрішньогосподарських резервів, основою розробки науково обґрунтованих планів і управлінських рішень.. Тільки при наявності на підприємстві повного та глибокого аналізу господарської діяльності можливо говорити про його придатність ефективно працювати в ринкових умовах. Варто наголосити, що тільки завдяки формуванню дієвої системи інформаційного забезпечення досягається оперативність і мобільність управління. Інформаційні джерела прямо впливають на зміст і методику

вирішення аналітичних завдань на підприємстві, розширюють перелік конкретних питань економічного аналізу, а також зміщують його напрям з традиційного оцінювання діяльності за минулі періоди до вивчення поточних і майбутніх ситуацій.

8. Для ефективного використання необоротних матеріальних активів та своєчасного отримання необхідної інформації, яка б характеризувала даний процес, на підприємстві часто застосовують фінансовий та економічний аналіз. Раціональне та оперативне проведення такого аналізу об'єктивно відображає технічний стан, склад і структуру, динаміку зміни та фондівіддачу необоротних матеріальних активів на підприємстві за відповідні періоди часу. Аналіз забезпеченості підприємства необхідним устаткуванням (обладнанням) та ефективності його використання дає можливість керівництву оцінити виробничий потенціал підприємства, здійснити вибір між інтенсивним чи екстенсивним шляхом використання основного капіталу

9. Зростання фондівіддачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для підвищення фондівіддачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу і знижувати середньорічну вартість основних фондів за рахунок ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання. При аналізі структури і динаміки основних фондів слід врахувати особливості їх функціонування в тій чи іншій галузі та оцінка їх технічного стану. Технічний стан устаткування у непрямому значенні визначають за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду. Збільшення частки прогресивного устаткування сприяє впровадженню сучасних прогресивних технологій. Для оцінки рівня використання капіталу підприємства на формування основних засобів потрібно провести комплексний аналіз його наявності, структури та якісного складу за джерелами формування.

Ефективність господарського процесу також залежить від можливості підприємства залучати в обіг достатню кількість додаткових фінансових ресурсів. Таку потенційну можливість забезпечує високий рівень фінансової стійкості підприємства та можливість збереження платоспроможності у максимально віддаленій перспективі.

Список використаних джерел

1. Александров М.С. Формування нормативів витрат на ремонт і технічне обслуговування сільськогосподарської техніки [Текст] / [М.С. Александров, М.І. Сіненко, В.В. Арестенко] // Економіка АПК. – 2009. - №8. – С.57-60.
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. Астахов В.П. Основные средства: учебно-практическое пособие [Текст].- [3-е издание переработ.] / Астахов В.П. - М: ИД ФБК-Пресс, 2002 - 243 с.
4. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення плану рахунків [Текст] / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №5. – С. 3-15.
5. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. [Текст] / Бабіч В. В. Сагова С. В. — К.: КНЕУ, 2006. — 282 с.
6. Бакаев А.С. Учетная политика предприятия [Текст] .- [2е изд. перераб.] / Бакаев А.С., Шнейдман Л.З— М.: Бухгалтерский учет, 1995. - 112с.
7. Бандурка О.М. Фінансова діяльність підприємства [Текст]: підручник / [Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Я.]. – [2-ге вид. перер. і доп.].- К.: Либідь, 2003. – 384с.
8. Барр Р. Политическая экономия [Текст] / Р. Барр: В двух томах.: Перевод с французского. — М.: Междунар. отношения, 1995.— 608 с. Т. 1. – 1995. – 608с. Т. 2. – 1995. – 752с.
9. Беднарчук Г. То які ж об’єкти вважати основними фондами? [Текст] / Г.Беднарчук // Дебет-Кредит. –2008. – № 10. – С. 16-17.
10. Береза С.Л. Облікове забезпечення нарахування амортизації в контексті оподаткування [Текст] / С.Л. Береза // Вісник ЖДТУ. Серія:

економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2006. - № 3 (37). – С. 129-136. (Серія: економічні науки).

11. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация [Текст] / Бернстайн Л.А. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 624с.

12. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник [Текст] / Білоусько В.С., Беленкова М. І. - К.: Кондор, 2007 - 423с.

13. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия [Текст] / Бланк И.А. - Киев: Эльга, Ника-Центр, 2003. - 446 с.

14. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник [Текст] / Бойко В.М., Вашків П.Г. – К.: Україна, 1995. – 408с.

15. Большой энциклопедический словарь [Текст] / [ред.-упоряд. А.М. Прохоров] – [2-е изд., перераб. и доп.] - М.: Норинт, 2004. – 1350с.

16. Большой бухгалтерский словарь [Текст] / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: 1999. – 574с.

17. Бондар О. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку [Текст] / О. Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. - № 3. – 2004. – С. 23-27.

18. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання [Текст] / О. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2005. - № 1 (43).– С. 39-42.

19. Бригхем Юджин. Финансовый менеджмент [Текст] /под ред. В.В.Ковалева - в 2-х томах. / Бригхем Юджин, Гапенски Люис. - СПб: Экономическая школа, 1997. - 669 с.

20. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебное пособие [Текст]/ [Бутынец Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая Л.Л.] - Житомир: ЧП "Рута", 2002. - 660 с.

21. Бухгалтерский учет: Учебник [Текст] / Под ред. П.С. Безруких. — [5-е изд., пере- раб. и доп.] —М.: Бухгалтерский учет, 2004. — 736 с.

22. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник. [Текст] / [за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського] — [7-ме вид., доп. і перероб.] — Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект-Захід”, 2008. — 1224 с.

23. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: навчальний посібник [Текст]/ [Укладачі: Г.О. Партин, А.Г. Загородній, Л.М. Пилипенко] — Львів: “Магнолія плюс”, 2006. — 264с.

24. Бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навч. посібник / [за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського] — Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2008. — 1112с.

25. Бухгалтерський облік: збірник систематизованого законодавства [Текст] / уклад. Я. Кавторєва. — [12-е вид., переробл. і доп.] — Х. : Фактор, 2012. — 672с.

26. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль - складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні [Текст]: монографія / [Копилов В.А., Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г. і ін.]: у 4-х томах — К. : НДФІ, 2007. — 750с.

27. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. — [8-ме вид., доп. і перероб.] — Житомир: ПП “Рута”, 2009. — 912 с.

28. Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика [Текст] / Веретенникова И.И. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 192 с.

29. Войнаренко М.П. Податковий облік і аудит [Текст]: підручник / Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. — К. : Академія, 2009. — 376с.

30. Всемирная история экономической мысли [Текст]. В четырех томах / ред. В. Черковец. — М.: Мысль, 1987. — 608с. Т.1. — 1987. — 608с.

31. Всемирная история экономической мысли [Текст]. В четырех томах / ред. В. Черковец. — М.: Мысль, 1988. — 574с. Т.2. — 1988. — 574с.

32. Гетьман В.Г. Финансовый учет [Текст]: учебник / Гетьман В.Г. — М.: Финансы и статистика, 2002.-640 с.

33. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 5.– С. 3-8.
34. 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.
35. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: Аналіз стану та перспективи розвитку / Голов С.Ф. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 522с.
36. Городянська Л. Нарахування амортизації в єдиній системі [Текст] / Л. Городянська Л. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 7.– С. 37-40.
37. Грінько А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, перспективи [Текст]: монографія / А.П. Грінько. – Харків, 2002. – 277 с.
38. Дасковский В.Б. О кризисе процесса воспроизводства основных фондов и хозяйственной деятельности в экономике России [Текст] / В.Б. Дасковский, В.Б. Киселёв // Инвестиции в России. – 2009. - №1. – 3-18.
39. Диба В.М. Облік та аналіз необоротних активів [Текст]: монографія / В.М. Диба / Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана". — К. : КНЕУ, 2008. — 288с.
40. Дікань Л.В. Фінансовий результат підприємств: теоретичні узагальнення та прикладний аналіз [Текст]: монографія / Дікань Л.В., Вороніна О.О. — Х. : СПД ФО Лібуркіна Л.М., 2008. — 92с.
41. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів [Текст] / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 3-12.
42. Документы и документооборот в бухгалтерии [Текст]: Практическое пособие / [Авт.-сост. М.И.Басаков.] - М.: ИКЦ "МарТ"; Ростов н/Д: Издательский центр "МарТ", 2003. - 384 с.
43. Егоров С.Г. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятия [Текст] / Егоров С.Г. - М.: Финансы и статистика, 2003. – 360 с.

44. Жадько К.С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Жадько К.С., Семенюта В.В., Олійник Л.Ш. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 112с.

45. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки [Текст]/ П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 3.– С. 13-17.

46. Житний П. Принципи формування облікової політики [Текст] / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - № 4. – 2005. – С. 25-28.

47. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики [Текст] : підручник / Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М.– [4-те вид. перероб. і доп.] – К.: Знання, 2007. – 550с.

48. Задорожний З. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій [Текст] / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - № 7.– С. 18-22.

49. Захарьин В.Л. Учет основных средств: оценка, амортизация, выбытие. [Текст] / Захарьин В.Л. – М.: Налоговый вестник, 2004. - Вып.3. – 255 с.

50. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1998 р. №69 [Текст]. – Режим доступу до інстр.: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94&p=1284497536057895>

51. Карев В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» [Текст]/ В. Карев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 6.– С. 23-25.

52. Кенэ Ф.. Физиократы. Избранные экономические произведения [Текст] / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, Т.С. Дюпон де Немур – М.: Эксмо, 2008 – 1200 с.

53. Кириченко В. Ремонт основних засобів: документальне оформлення та облік [Текст] / В. Кириченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 2.– С. 38-44.

54. Ковалев В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета [Текст]/ В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. - 2002 - № 17. - С. 67-72.

55. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы [Текст]/ Ковалев В.В. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 720 с.

56. Коденська М.Ю. Інвестиційні пріоритети в аграрно-промисловому виробництві [Текст] / М.Ю. Коденська // Економіка АПК. – 2010. - №5. – С. 49-53.

57. Костюк В. Модернізація та реконструкція основних фондів [Текст] / В. Костюк // Баланс. – 2007. – № 51(697). – С. 28-30.

58. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств, як єдиної економічної одиниці [Текст]: монографія / Костюченко В.М. — К. : Центр учбової літератури, 2007. — 504с.

59. Котенко Л.М. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: сучасний стан, проблеми, тенденції розвитку: монографія [Текст] / Котенко Л.М., Польова Т.В. — Харків: Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. — 175с.

60. Кошкин И.А.. Вопросы учета основных фондов [Текст] / Кошкин И.А. – М.-Л.: Госпланиздат, 1939. – 176с.

61. Краснокутська Л. Основні фонди у податковому обліку [Текст] / Л. Краснокутська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 12.– С. 55-59.

62. Крисанов Д.Ф. Іноземні інвестиції та інновації в харчовій промисловості України [Текст] / Д. Крисанов, О. Попов // Економіка АПК. – 2010. - №4. – С. 121-123.

63. Крупка Я.Д. Облік інвестицій [Текст]: монографія / Я. Д. Крупка . – Тернопіль: Економічна думка, 2001. -302с.

64. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика [Текст]: монографія / Кузнецова С.А. — Мелітополь : Таврійський держ. агротехнол. ун-т, 2007. — 296с.
65. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст]: навч. посібник / Кузнецова С.А. — Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2008. — 230с.
66. Кундеус О. Амортизація основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку [Текст] / О. Кундеус // Галицький економічний вісник. — 2006. — № 2 (9).— С.130-135.
67. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Кутер М.И. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 592с.
68. Кутер М.И. Капитализация, декапитализация и рекапитализация затрат на приобретение основных средств [Текст] / М.И. Кутер, В.Ю. Паздерова, Э.Б. Делиболтоян // Журнал "Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации". - 2005. - № 14. — С. 14-20.
69. Кутер М.И. Проблемы статического и динамического бухгалтерского учета в трудах Ж. Ришара [Текст]/ М.И. Кутер, Е.И. Ханкеев // Бухгалтерский учет. - 2002. - № 20. - С. 58-62.
70. Кучеренко Т. Формування інформації про основні засоби у примітках до річної фінансової звітності [Текст] / Т. Кучеренко, О. Шайко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. - № 6.— С. 39-41.
71. Ластовецький В. Бухгалтерський і податковий облік основних засобів: як поєднати [Текст] / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002.- № 8. — С. 37-40.
72. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / Ловінська Л.Г. — К.: КНЕУ, 2006. — 140с.
73. Лузан Ю.Я. Відтворювальні процеси в агропромисловому комплексі України [Текст] / Ю. Лузан // Економіка АПК. — 2010. - №5. — С. 39-44.

74. Макконелл К.Р. Экономика: принципы, проблемы и политика [Текст]: в 2-х томах / Макконелл К.Р., Брю С.Л.; пер. с англ. 11-го изд. – М.: Республика, 1992. – 400с. Т.1. - 1992. – 400с.

75. Макконелл К.Р. Экономикс [Текст]: в 2-х томах. / Макконелл К.Р., Брю С.Л. – М.: Инфра-М, 2006. – 466с.

76. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку [Текст]: монографія. / Малюга Н.М. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.

77. Маркс К. Капитал. [Текст] / Маркс К. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. – 794с. Т.1. – 1955. – 794с.

78. Маркс К.. Капитал [Текст] / Маркс К. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1956. – 530с. Т.2. – 1956. – 530с.

79. Милль Д.С. Основы политической экономии с некоторыми их приложениями к социальной философии [Текст] / Д.С. Милль – М.: Эксмо, 2007. – 1040с.

80. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Текст] / [переклад з англійської за ред. С.Ф. Голова] / Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 2536 с. Ч.1. – 2005. – 938с. Ч.2. – 2005. – 1598с.

81. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. — М. Аудит, ЮНИТИ, 1999. —663с.

82. Моссаковський В. Невирішені питання обліку непоточних активів [Текст]/ В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №5. – С. 17-28.

83. Національні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2007.–№18. – 112с.

84. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст]/ Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 496 с.

85. Новодворский В.Д. О новых подходах к методам амортизации основных средств [Текст] / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. - 1996. - № 7. - С. 37-43.

86. Облік основних засобів в ринкових умовах [Текст]: навч. посіб. / [Лузан Ю. Я., Жук В. М., Дем'яненко М. Я. та ін.] — К. : ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. — 256с.

87. Олійник О.В. Оподаткування операцій фінансового лізингу: проблеми та шляхи їх вирішення [Текст] / О. Олійник, І. Філіон // Облік і фінанси АПК. – 2007. - №6-7- С. 47-51.

88. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник / [за редакцією В.С. Леня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

89. Орлов І.В. Звітність підприємств [Текст]: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Орлов В.І. – [3-є вид., допов. і перероб.] – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484с.

90. Остапчук Т.П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення [Текст] : автореф. дис. канд.. ек.н. : (08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит) / Остапчук Тетяна Петрівна; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: 2004. – 23с.

91. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК [Текст] : автореф. дис. канд.. ек.н. : (08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит) / Ярослав Вікторович Ошмарін. – Житомир: 2008. – 23с.

92. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів [Текст]/ Павлюк І. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №5.– С. 12-16.

93. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Текст] / Палий В.Ф. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 240с.

94. Партин Г.О. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб./ Партин Г.О., Загородній А.Г. – [2-ге вид. випр. і доп.] – К.: Знання, 2007. – 303с.

95. Пархоменко В. Облік амортизації [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 6.– С. 21-22.
96. Пети В. Антология экономической классики [Текст] /Пети В., Смит А., Рикардо Д. – Эконов, Ключ, 1993. – 478с.
97. Петухова О.М. Джерела фінансування інноваційної діяльності підприємств харчової промисловості [Текст] / О.М. Петухова // Економіка АПК. – 2010. - №6. – С. 119-124.
98. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
99. Пархоменко В. Консультація начальника Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України [Текст] / В. Пархоменко “Вісник податкової служби України” № 44 за 2007 рік, с. 39 - 46.
100. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. – М.: ИНФРА, 1996. - 1229 с.
101. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения [Текст]: Избранное / Д. Риккардо. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.
102. Розвиток теорії та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості [Текст] : монографія / [Жиглей І.В., Замула І.В., Олійник О.В., Шигун М.М.; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с.
103. Руденко М.М. Лізинг в АПК у контексті відновлення основних засобів аграрних підприємств [Текст] / М. Руденко // Економіка АПК.- 2009. - №4. – С. 63-67.
104. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий [Текст] / Савицкая Г.В. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 470 с.
105. Сажинець С. Організація обліку амортизації основних фондів на підприємствах [Текст] / Сажинець С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 5.– С. 42-50.

106. Самуельсон П. Економіка [Текст]: підручник/ Самуельсон П. – Львів: Світ, 1993.- 493с.
107. Смит А. Исследование о природе и причинах богатств народов [Текст] / А. Смит. – М.: Эксмо-Пресс, 2007. – 960с.
108. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник / Сопко В.В. – [3-тє вид. перер. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
109. Сук Л.К. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / Сук Л.К., Сук П.Л. — [2-ге вид., перероб. і доп.] — К. : Знання, 2008. — 507с. — (Серія "Вища освіта ХХІ століття").
110. Тимофєєва Л. Ремонт ОФ: нюанси обліку [Текст] / Л. Тимофєєва // Дебет-Кредит. – 2008. – № 10.– С. 20-24.
111. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст] : підручник / Ткаченко Н.М. — [вид. 3-тє, доп. і перероб.] — К. : Алерта, 2008. — 925с.
112. Ткаченко Н.М. Шляхи подолання кризових явищ у цукровій промисловості [Текст] / Н. Ткаченко, О. Ткаченко // Економіка АПК. – 2009. - №8. – С. 46-49.
113. Томчук С.В. Державна підтримка лізингових технологій в аграрній сфері [Текст] / С. Томчук // Економіка АПК. – 2009. – С. 75-78.
114. Указ Президента України «Про концепцію амортизаційної політики» від 7.03.2001 року № 169/2001 [Електронний ресурс] / Режим доступу:<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=169%2F2001>
115. Фишер С. Экономика [Текст] / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи Экономика. – М.: Дело Лтд, 1993. – 450с.
116. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст]: пер. с англ. / Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576с.
117. Чебанова Н.В. Фінансовий облік [Текст]: підручник / Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. — К. : Вид. центр "Академія", 2007. — 704с.

118. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання [Текст]: монографія /Череп А.В. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. – 360с. Ч. II. – 2006. – 360с.
119. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку [Текст]: монографія / Чижевські Л.В. — Житомир : ЖДТУ, 2007. — 528с.
120. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 8.– С. 6-8.
121. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 11.– С. 3-7.
122. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] / Швець В.Г. .- К.: Знання, 2004. – 447с.
123. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку [Текст]: монографія / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 296с.