

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Амортизація необоротних активів: стан, проблеми та напрями
удосконалення обліку і контролю»**

(за матеріалами ПрАТ «Домінік», м. Полтава)

*зі спеціальності **071 «Облік і оподаткування»***

*за освітньою програмою **«Облік і аудит»***

*ступеня **«магістр»***

Виконавець роботи Педяш Оксана Володимирівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Любимов Микола Олександрович

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту
_____ д.е.н., доц. В.А.Кулик
«11» вересня 2018 р.

**Завдання та календарний графік
виконання дипломної роботи**

Студентки спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Освітньої програми «Облік і аудит»

Прізвище, ім'я, по батькові Педяш Оксани Володимирівни

Тема «Амортизація необоротних активів: стан, проблеми та напрями
удосконалення обліку і контролю»

Затверджена наказом ректора № 193-Н від «04» вересня 2018 р.

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Вибір теми дипломної роботи	до 03.09.2018 р.	
2	Затвердження тем і наукових керівників	до 04.09.2018 р.	
3	Складання плану роботи, завдання та календарного графіку її виконання	до 10.09.2018 р.	
4	Опрацювання нормативних актів та літературних джерел	до 28.11.2018 р.	
5	Написання теоретичних розділів	до 22.04.2019 р.	
6	Виконання аналітичних розрахунків	до 03.09.2019 р.	
7	Подання дипломної роботи керівнику	до 16.09.2019 р.	
8	Робота по усуненню зауважень керівника, уточнення і доповнення практичного матеріалу, оформлення додатків до роботи	до 25.10.2019 р.	
9	Подання доопрацьованого варіанту роботи керівнику	до 31.10.2019 р.	
10	Подання роботи для перевірки на плагіат	до 15.11.2019 р.	
11	Подання дипломної роботи на кафедру	до 26.11.2019 р.	
12	Подання роботи на зовнішнє рецензування та отримання довідки про рекомендації щодо впровадження та використання результатів дослідження по дипломній роботі	до 29.11.2019 р.	
13	Захист дипломної роботи	за графіком	

Дата видачі завдання 11 вересня 2018 р.

Студент _____
(підпис)

Науковий керівник _____ к.е.н., доц. Любимов М.О.
(підпис) (науковий ступінь, вчене звання, ініціали та прізвище)

Результати захисту дипломної роботи

Дипломна робота оцінена на _____
(балів, оцінка за національною шкалою, оцінка за ECTS)

Протокол засідання ДЕК № ____ від «____» грудня 2019 р.

Секретар ДЕК _____
(підпис) (ініціали та прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	7
1.1. Економічна сутність амортизації необоротних активів підприємства...	7
1.2. Сутність амортизаційної політики та її вплив на оновлення необоротних активів	21
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПрАТ «Домінік»	30
Визновки за розділом 1.....	41
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	45
2.1. Методи нарахування амортизації необоротних активів, їх критична оцінка.....	45
2.2. Облік амортизації необоротних активів та порядок відображення її у звітності підприємства.....	62
2.3. Напрями удосконалення обліку амортизації необоротних активів.....	68
Висновки за розділом 2	80
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	83
3.1. Організація і методика аудиту амортизації необоротних активів	83
3.2. Організація і методика внутрішнього контролю амортизації необоротних активів та вдосконалення амортизаційної політики підприємства	98
3.3. Напрями підвищення ефективності використання необоротних активів	111
Визновки за розділом 3.....	120
ВИСНОВКИ.....	123
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	128
ДОДАТКИ.....	137

ВСТУП

Актуальність теми. Питання амортизації необоротних активів ніколи не втрачали своєї актуальності, оскільки амортизація, одночасно виступаючи як витрати виробництва та як джерело відтворення необоротних активів, є важливою складовою фінансово-господарської діяльності підприємства, що впливає на широке коло економічних показників - собівартість, ціну, прибуток, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу.

Ті галузі економіки, для яких необоротні активи є значним ресурсом, тобто капіталомістких (наприклад, вугледобувна, металургійна, енергетична, машинобудівна, хімічна), витрати на амортизацію найчастіше є значимою статтею при оцінюванні фінансових показників їх діяльності. Висока питома вага оновлення необоротних активів за рахунок кредитів, у зв'язку із значним падінням курсу національної валюти робить погашення кредитів значно витратним, як наслідок збільшуючи тарифи для населення на електроенергію. За таких умов особливо важливого значення набуває розгляд стану обліку, аналізу та аудиту амортизації необоротних активів на підприємстві, що належить до галузі електроенергетики.

Вирішенню питань, пов'язаних з амортизацією необоротних активів у науковій літературі присвячена досить значна кількість праць, оскільки амортизація як економічна категорія, одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення. Так, можна виділити три напрями дослідження амортизації: облік, аналіз та аудит. За напрямком обліку методологічні підходи до вирішення проблем обліку і нарахування амортизації досліджували: Городянська Л.В., Касьянова В.О., Пархоменко В.М., Стадницький Ю.І., Хома С.В., Гура Н.О., Колумбет О.П., Хомин П.Я., в ракурсі нормативно-правових особливостей – Потриваєва Н.В., з позиції економічної сутності амортизації – Щирська О.В., в розрізі удосконалення амортизаційної політики: Борисенко З., Гадзевич О.І. та Орлов П.А., в пошуках шляхів удосконалення: Виговська Н.Г., Кірсанова

Т.О., Моссаковський В. та Шем'якіна Н. В., в аспекті вирішальної ролі амортизації в оновленні основних засобів: Бакай В.Й., Гудзинський О. та Кірейцев Г.Г., Парнюк В.О., Чумаченко М.Г., Проскура К. П., з точки зору податкового законодавства: Артюх О.В. та Максимова В.Ф., Зюкова М.М. Аналізу амортизаційних відрахувань приділяли увагу: Бутинець Ф.Ф., Лень В.С. та Перетятко Ю.М. Організацію та методику аудиту амортизації досліджували: Бутинець Ф.Ф., Кулаковська Л.П., Огійчук М.Ф., Усач Б.Ф., Утенкова К.О..

Проте прийняття Податкового кодексу України та глибокі структурні зміни в економічному механізмі держави, а також відсутність чіткої визначеності основних напрямків оновлення необоротних активів в умовах постійного дефіциту фінансових коштів в галузі електроенергетики вимагають постійного пошуку вдосконалення вирішення проблемних питань обліку, аналізу та аудиту амортизації необоротних активів.

Проблемними питаннями залишаються підходи до визначення вартості, яка амортизується; ліквідаційної вартості, терміну корисного використання, методів нарахування амортизації та пов'язані з цим процесом питання, а також контроль використання амортизаційних коштів, розбіжності підходів до нарахування амортизації в облікових підсистемах, автоматизація обліку.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних, методичних і практичних засад нарахування та організації обліку амортизації необоротних активів та розробка рекомендацій щодо їх вдосконалення на вітчизняних підприємствах. Досягнення поставленої мети зумовило необхідність виконання таких завдань:

- дослідити економічну сутність амортизації необоротних активів підприємства;
- конкретизувати сутність амортизаційної політики та її вплив на оновлення необоротних активів;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліково-аналітичної роботи на ПрАТ «Домінік»;

- дослідити методи нарахування амортизації необоротних активів, дати їх критичну оцінку;
- дослідити питання обліку амортизації необоротних активів та порядок відображення її у фінансовій звітності;
- виявити напрями удосконалення обліку амортизації необоротних активів;
- дослідити питання організації і методики аудиту амортизації необоротних активів;
- дослідити питання організації і методики внутрішнього контролю амортизації необоротних активів та вдосконалення амортизаційної політики підприємства;
- розробити напрями підвищення ефективності використання необоротних активів.

Об’єктом дослідження є організація та стан обліку, аналізу та аудиту амортизації необоротних активів суб’єкту дослідження.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту амортизації необоротних активів.

Суб’єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Домінік».

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальнонаукові і спеціальні методи аналізу: теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності амортизації як економічної категорії; аналіз категорій, індукція та дедукція – для визначення загальних теоретичних основи обліку амортизації необоротних активів; спостереження – для визначення стану обліку амортизації необоротних активів на досліджуваному підприємстві, економіко-математичного моделювання – для обґрунтування найбільш доцільного методу нарахування амортизації; При дослідженні особливостей зміни амортизаційних відрахувань використовувались методи економічного аналізу. Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, алгоритмів застосовано сучасні комп’ютерні

технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Інформаційна база дослідження. Інформаційно-методологічна база досліджень дипломної роботи – законодавчі, нормативно-правові акти, статистичні дані в галузі електроенергетики, публікації у періодичних виданнях, автореферати, монографії та матеріали науково-практичних конференцій, зокрема, з питань амортизації необоротних активів, а також звітна документація, матеріали первинного обліку, дані річних звітів.

Наукова новизна полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення діючої методики обліку фінансових результатів та підвищення ділової активності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості впровадження запропонованих рекомендацій у практичну діяльність підприємств і забезпечить підвищення аналітичності облікової інформації та сприятиме її ефективному використанню в практичній діяльності.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження були підготовлені і представлені тези доповіді на IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» (м. Полтава, 24 жовтня 2019 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність амортизації необоротних активів підприємства

За сучасного періоду розвитку економіки та поширення ринкових засад господарювання, акценти у прийнятті рішень щодо ефективного відтворення основного капіталу все більше переміщуються із царини макрорівня на мікрорівень, рівень окремого підприємства, але в Україні зміна концепцій управління почалася із значним запізненням, що викликало безліч проблем у процесах відновлення капіталу, випуску конкурентоздатної продукції та формуванні дієвої амортизаційної політики, як умови ефективного кругообігу власного капіталу підприємства. Термін «амортизаційна політика» для науковців пострадянського простору є відносно новим. Ключова позиція, яка аналізується при тлумаченні згаданого терміну – це амортизація.

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від латинського *amortisatio*, що у дослівному перекладі означає «погашення».

Існує також інше тлумачення першоджерела даного терміну. Авторський колектив вітчизняних науковців Кузьменко С.Н., Васильєва Т.А., Ярошенко С.П. та інші зазначають, що наявною є думка, що поняття «амортизація» переводиться з латині як «безсмертя» («морт» – це смерть з латині, а частка «а» означає заперечення чого- небуť). Авторами наголошується, що відносно основних засобів «безсмертя» можна розуміти у тому смислі, що їх вартість у процесі зносу не зникає, а переноситься на вироблену з їх допомогою продукцію, тобто відбувається зміна як місця, так і форми вартості [12, С. 170-171]. Ми вважаємо таке трактування першоджерела терміну «амортизація» не є доцільним, оскільки сам термін «безсмертя» не коректно застосовувати до не

живих предметів, таких як капітал чи необоротні активи підприємства, а аспект зміни місця та форми вартості основних засобів в процесі амортизації є доволі спірним.

Протилежне попередньому тлумаченню терміна «амортизація» пропонується Савельєвим Н. [75, С. 1], який зазначає, що буквально, «амортизація» – походить від «mort» – мертвий, та означає дію, подібну до умиртвлення.

Отже, нами виявлено два протилежних трактування терміну «амортизація» – надання безсмертя, та навпаки, умиртвлення об'єкту. Саме наявність таких двох концептуально різних підходів може вважатися причиною наукової полеміки щодо трактування природи і ролі амортизації у економічній концепції функціонування підприємства.

Всі існуючі визначення амортизації у сучасній економіці найбільш повно уособлені у п'яти концепціях амортизації (рис. 1.1).

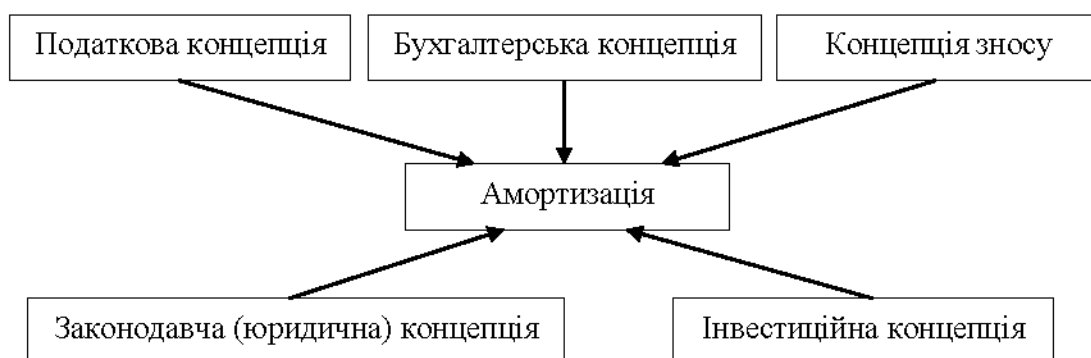


Рис. 1.1. Основні концепції амортизації

Згідно законодавчої концепції, визначення сутності амортизації надається відповідно до низки нормативно-правових актів [36, 62, 66].

Законодавчий підхід можна ідентифікувати ще із юридичним підходом, оскільки він визначає правові засади та можливості здійснення амортизаційних розрахунків, регулюючи при цьому правові аспекти використання амортизації. Але в той же час, на нашу думку, не доцільно використовувати трактування юридичної концепції амортизації, запропонованої Косовою Т.Д. [40, С. 158],

оскільки вона її визначає лише як «констатацію знецінення об'єктів». Таке визначення не розкриває всіх можливостей, які надаються в українському законодавстві стосовно обліку, нарахування та розподілу амортизації.

Основне призначення законодавчої концепції – формування методології та правової бази для визнання амортизації та обліку амортизаційних відрахувань.

Концепція зносу наголошує, що амортизація є вимірником зносу основних засобів підприємства. Саме таке значення зносу надається згідно П(с) БО 7 «Основні засоби»: «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання» Існує навіть таке визначення: «амортизація – спрацювання, знос основного капіталу» [42, С. 99; 42, С. 157]. Зведення амортизації до зносу є надто поверхневим її трактуванням, хоч і не слід відкидати зв'язку між цими категоріями, оскільки знос є першопричиною існування амортизації. В той же час, як вартісна категорія, амортизація просто використовує знос основного капіталу як регулятив його вартості. Отже, можна визначити, що існування амортизації нерозривно пов'язане із зносом основного капіталу у процесі його використання, але ці категорії не є тотожними.

Основна сутність податкової концепції амортизації зводиться до встановлення зв'язку між доходами підприємства від продажу продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком з прибутку, сплаченим підприємствами до державного бюджету.

Наступна з виділених нами концепцій амортизації – бухгалтерська. Вона розглядає амортизацію як частину бухгалтерських операцій, метою яких є забезпечення систематичного списання, згідно вимог бухгалтерського обліку, вартості основних засобів на готову продукцію і акумулювання за рахунок цього коштів амортизаційного фонду на бухгалтерських рахунках.

Такий підхід до амортизації нами вважається суто методологічним та він може бути названий як облікова концепція амортизації, головною метою якої є повне відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування і обліку амортизації.

І остання, із запропонованих нами концепцій амортизації – інвестиційна.

Вона розглядає амортизацію як джерело фінансування капітальних інвестицій. Необхідність виділення інвестиційної концепції амортизації виникає із того, що амортизація є частиною грошового потоку (чистий прибуток + амортизація), а в умовах нерентабельного функціонування українських підприємств амортизація виступає головним джерелом коштів для інвестування у основний капітал.

Питання використання амортизаційних відрахувань на розширене відтворення – одне із найбільш складних та дискусійних. Висвітлюється думка, що амортизація не може служити джерелом накопичення для розширеного відтворення основних фондів [22, 42]. Водночас більшість економістів [12, 75,] наголошують, що амортизація у сучасних умовах, пов'язаних із переоцінкою вартості основного капіталу, та швидкими темпами інноваційного розвитку, є джерелом накопичення коштів для відтворення основного капіталу на принципово-новому рівні.

Повне розкриття сутності амортизації та її ролі у функціонуванні господарського механізму підприємства не можливе без окреслення функцій, які виконує амортизація.

Амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції:

а) відшкодування коштів, вкладених у засоби праці. Дана функція амортизації має походження від того, що одним із її призначень є повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції.

Функція відшкодування витікає із головної концепції здійснення підприємницької діяльності – повернення вкладеного капіталу та отримання додаткової вигоди від його використання – прибутку. Проте, спираючись на інвестиційну концепцію амортизації, варто зазначити, що амортизація повинна забезпечити повернення капітальних вкладень з урахуванням фактору часу, оскільки вартість капіталу сьогодні та вартість капіталу через певний проміжок часу не є однаковою (концепція зміни вартості грошей в часі.). Інакше кажучи, амортизаційний фонд повинен відповідати вартості капіталу, яку йому

необхідно відшкодувати, з урахуванням зміни цієї вартості у часі. Це дозволить запобігти недоамортизації навіть у тих випадках, коли засоби праці використовуються понад нормативні строки їх служби (що характерно для більшості засобів праці промислових підприємств України);

б) відтворювальна функція – забезпечення відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді необхідної кількості грошових коштів. Дана функція тісно пов'язана із попередньою, але передбачає, що амортизація призначена для здійснення як простого, так і розширеного відтворення основних засобів.

Сутність відтворювальної функції полягає у тому, що кошти амортизаційного фонду не є «замороженими», а здійснюють постійний рух на цілі відновлення та відтворення засобів праці;

в) накопичувальна функція – забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді. Дана функція цілком пов'язана із попередньою, оскільки саме накопичені кошти є джерелом для розширеного відтворення засобів праці (прийнято згідно класичної теорії накопичення [40]). Саме із накопичувальною функцією амортизації і пов'язане питання можливості та доцільності нецільового використання амортизаційного фонду, оскільки в процесі накопичення коштів за умови браку оборотного капіталу, амортизаційний фонд може відігравати роль резерву коштів для поповнення обігового капіталу;

г) облікова функція. Виділення даної функції пов'язане із тим, що амортизація є засобом систематичного відображення у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням;

д) фінансова функція. Амортизація створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків (реалізується через використання прискореної та не прискореної амортизації), а для держави – створює можливості для реалізації податкової політики.

Виділені функції максимально відображають сутність амортизації в

ринкових умовах господарювання підприємств. Проте, ми вважаємо, що доцільно розмежувати дані функції на макрорівні (рівні держави) та на мікрорівні (рівні підприємства).

Оскільки амортизація є інструментом державного регулювання економіки, то додатково можна виділити такі її функції:

а) стимулююча функція. Нарахування амортизації та формування і використання амортизаційного фонду повинні стимулювати підприємства до відтворення зношених та оновлення діючих засобів праці. Впроваджуючи амортизаційну політику, держава окрім процесів оновлення, стимулює впровадження науково-технічного прогресу на підприємстві, що не можливо без здійснення розширеного відтворення засобів праці.

Виділення стимулюючої функції амортизації саме на макрорівні пов'язане із тим, що інструментами стимулювання у даному випадку стають методи нарахування амортизації та можливість застосування прискореної та не прискореної амортизації;

б) регулююча функція реалізується через встановлення та використання законодавчо-закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків, порядку формування та використання амортизаційного фонду. За допомогою амортизації держава регулює процеси відтворення основного капіталу у всіх сферах матеріального і нематеріального виробництва, а також процеси утворення джерел інвестування.

Порівняння функцій амортизації на різних рівнях, на нашу думку, доцільно дослідити за даними табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Функції амортизації на мікро- та макрорівнях

Функція	Макрорівень	Мікрорівень
1	2	3
Відшкодування коштів, вкладених у засоби праці	-	повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Відтворювальна функція	-	забезпечення відтворення зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді грошових коштів
Накопичувальна функція	концентрація інвестиційного капіталу у складі держбюджету	забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді
Облікова функція	-	засіб систематичного відображення у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням
Фіскальна функція	створює можливості для реалізації податкової політики	створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків
Стимулююча функція	стимулювання підприємств до відтворення зношених, та оновлення діючих засобів праці, до здійснення капітальних інвестицій та до впровадження науково-технічного прогресу	-
Регулююча функція	регулює процеси відтворення основного капіталу, а також процеси утворення джерел інвестування	-

З табл. 1.1 видно, що накопичувальна та фіскальна функції амортизації мають прояв на макрорівні, так і на мікрорівні

Так, фіскальна функція амортизації створює на макрорівні можливості для держави щодо регулювання рівня оподаткованого прибутку та надходжень даного прибутку у бюджет. На користь такої функції амортизації виступають і такі науковці як Орлов П. та Орлов С. [56, С. 34]. На мікрорівні фіскальна функція амортизації проявляється у можливості для підприємств через використання прискореної амортизації у короткостроковому періоді отримати податкові пільги.

Накопичувальна функція амортизації на макрорівні має прояв у концентрації коштів основного капіталу у сфері матеріального та нематеріального виробництва та у накопиченні значних обсягів виробничого

потенціалу, а на мікрорівні – акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді підприємства, а у випадку переведення амортизації у сферу обігу – і створення доданої вартості.

Отже, амортизація, що має прояв у комплексі взаємопов'язаних функцій, є складною економічною категорією, інструментом регулювання діяльності підприємств як на мікро-, так і на макрорівні, а також центральним елементом амортизаційної політики. Комплексний вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику можна дослідити за даними рис. 1.2.



Рис. 1.2. Роль амортизації у діяльності підприємства

З рис. 1.2. видно, що роль амортизації у діяльності підприємства можна звести до наступного:

- як стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат амортизація входить до складу вартості готової та реалізованої продукції;
- відповідно до концепції зносу та інвестиційної концепції, амортизація є джерелом коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів;
- у випадку, якщо основні засоби були придбані за кредитні ресурси,

амортизація, відповідно до її відшкодувальної функції, є частиною коштів для сплати відсотків та повернення кредитів;

- відповідно до податкової концепції, амортизація є методом і інструментом для отримання пільг у сплаті податку на прибуток підприємства;

- як частина грошового потоку, що генерується у процесі операційної діяльності підприємства, амортизація є частиною грошового потоку, а значить, засобом окупності інвестицій у основні засоби;

- у складі грошового потоку, відповідно до регулюючої та накопичувальної функції, амортизація є частиною прибутку, що генерується основними засоби протягом терміну їх корисного використання.

Саме зазначені аспекти використання амортизації як інструменту амортизаційної політики у комплексі забезпечують нормальний перебіг відтворювальних процесів на підприємствах. Надання амортизації інших функцій спотворює її економічну сутність та автоматично позбавляє підприємство інвестиційних джерел фінансування кругообігу капіталу. Для уникнення негативних наслідків спотворення ролі амортизації у діяльності підприємств необхідно:

- на законодавчому рівні усунути різночитання терміну амортизація;
- сформувати єдину методологічну базу розрахунку амортизації у розрізі податкової та бухгалтерської її концепції;

- поширити розуміння амортизації виключно як управлінської категорії яка входить до складу амортизаційної політики не тільки держави, але й кожного окремого підприємства, незалежно від галузі чи масштабів його діяльності.

Проведені дослідження дозволяють зробити наступні висновки і визначити проблеми:

1. Ефективне використання амортизації можливе тільки за умови формування її чіткого понятійного апарату.

2. Під амортизацією пропонується розуміти комплексну економічну категорію, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення

вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.

3. Амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції: відшкодування коштів, вкладених у засоби праці, відтворювальна функція, накопичувальна, облікова, фіскальна, стимулююча, регулююча функції. Причому, зміст останніх двох функцій розкривається тільки на макрорівні господарювання, в той час як інші функції задовольняють і мікро- і макрорівням господарювання.

4. Складність виконуваних функцій визначає роль амортизації у господарській діяльності підприємства, яка зводиться до наступного: стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат, джерело коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів, частина коштів для сплати відсотків та повернення кредитів, метод і інструмент для отримання пільг у сплаті податку на прибуток, як частина грошового потоку вона є засобом окупності інвестицій у основні засоби та частиною прибутку, що генерується основними засоби протягом терміну їх корисного використання.

Саме наведені аспекти визначення сутності амортизації дозволяють її трактувати як об'єкт цілеспрямованого впливу менеджменту підприємства у складі амортизаційної політики.

Економічні процеси, що відбуваються в економіці, визначили різноманіття господарської діяльності підприємств як суб'єктів підприємницької діяльності. Основним результатом діяльності підприємств є отримання прибутку і підвищення рентабельності виробництва що багато в чому залежить від ефективності використання основних засобів підприємства та їх оновлення. Основні засоби є важливим елементом національного багатства країни і базою економічного потенціалу виробничого підприємства, визначають його матеріально-технічний потенціал, створюють передумови для збільшення обсягів виробництва, а отже, впливають на ефективність розвитку виробництва на макроекономічному рівні.

Саме механізм амортизації дозволяє забезпечити відповідність темпів оновлення основних фондів підприємства темпам зміни техніки та технологій.

В Україні відтворювальна функція амортизації реалізується не повною мірою, що обумовлене суперечностями у використанні амортизації як економічного регулятора: разом з функцією фінансування відтворення основних засобів підприємства амортизація виконує також фіскальну функцію, і держава на певних етапах використовує амортизацію переважно як фіскальний інструмент.

Дослідження процесу відновлення основних засобів дозволило виявити ряд особливостей:

- вплив на технічну сторону економіки: склад основних засобів та їх стан більшою мірою, чим будь-який інший чинник виробництва визначає технологічний аспект виробництва. Саме кількість і якість основних засобів, що використовуються, є найважливішою ознакою розвиненості економічної системи;

- висока здібність до відтворення: в умовах ринку чинник «капітал» має тенденцію до накопичення, оскільки, продаючи готову продукцію, підприємство направляє отримані доходи на розширення або вдосконалення своїх виробничих потужностей;

- пропорційність циклу відтворення: в умовах ринку відтворювальний процес основного капіталу повинен бути спрямований не тільки державою за допомогою проведення єдиної технічної і інвестиційної політики, але і активно залучати господарюючих суб'єктів – учасників ринкових відносин;

- завершеність циклу відтворення означає раціональне формування і використання для оновлення основного капіталу джерел інвестицій на підприємствах;

- використання диференційованої системи вартісних оцінок основного капіталу;

- функціональна корисність необоротних активів зберігається протягом ряду років, тому витрати з їх придбання і експлуатації розподілені в часі;

- різнопланова оцінка використання необоротних активів залежно від їх виду, приналежності, характеру участі у виробничому процесі, а також призначення. Оскільки необоротні активи обслуговують не лише виробничу сферу діяльності підприємства, але і соціально-побутову, ефективність їх використання визначається не лише економічними, але і соціальними, екологічними і іншими чинниками.

Оскільки амортизаційна політика, що проводиться, на макро- і мікрорівні найістотнішим чином впливає на показники ефективності і фінансові результати роботи підприємств, виникла необхідність систематизувати її основні елементи і зміст.

При формуванні амортизаційної політики підприємства враховуються наступні фактори:

- стан, структура та питома вага основних засобів, що впливає на розмір амортизаційних відрахувань;
- модель оцінки необоротних активів, наприклад, застосування первісної оцінки необоротних активів не враховує змін ринкової вартості необоротних активів і нарахування амортизації не відображає реального надходження вигод від використання необоротних активів;
- дозволені законодавством методи амортизації, що визначаються ПСБО № 7 «Основні засоби», і ПСБО № 8 «Нематеріальні активи» а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий (однак нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають;
- склад та структура необоротних активів, що використовуються;
- темпи інфляції- інфляція справляє негативний вплив на реальну вартість накопичених засобів амортизаційного фонду.

В цілому амортизаційна політика впливає на певні важелі на макрорівні, які впливають на ступінь оновлення основного капіталу, створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, удосконалення податкової системи.

На мікрорівні при здійсненні ефективної амортизаційної політики йде процес оновлення активної частки основних виробничих засобів, підвищується технічний рівень виробництва. Все це створює достатні передумови для зниження собівартості продукції і максимізації прибутку, який є основним фактором стійкої діяльності підприємств.

Одним з ефективних шляхів рішення питань удосконалення амортизаційної політики на підприємствах є накопичення та цільове використання коштів амортизаційного фонду підприємства.

Необхідність даного заходу підкріплюється наступними обставинами:

- якісний стан необоротних активів і їх розширене відтворення на основі впровадження науково-технічних досягнень є найважливішою умовою підвищення конкурентоспроможності економіки;
- основні засоби більшості підприємств складають основну частку всіх активів, тому від їх характеристик і раціонального використання залежить ефективність функціонування кожного окремого господарюючого суб'єкта;
- найбільш реальними і постійними власними засобами підприємства, що направляються на відтворення необоротних активів, є саме амортизаційні відрахування.

В даний час підприємствам надано право самостійно вирішувати питання використання коштів амортизаційного фонду. У зв'язку з кризовим положенням української економіки, різким недостатком фінансових ресурсів і наявністю неплатежів амортизаційні відрахування стали одним з джерел фінансування поточних витрат.

Амортизаційні відрахування «розчинені» у виручці від реалізації продукції і за даними звітності не можна точно визначити, скільки їх направлено на капітальні вкладення, оплату праці працівників, формування оборотних коштів, покриття збитків. Це сприяє знеособленню цільових засобів і використанню їх не на інвестиційні цілі. За оцінками фахівців тільки 25% нарахованій амортизації вкладається в інвестиції, ще 25% – на поточні потреби, а останні 50% переходять на подальші роки у зв'язку з незабезпеченням грошовим

покриттям.

Такий підхід неправомірний, оскільки в цьому випадку втрачається всякий економічний сенс амортизаційних відрахувань. При використанні амортизаційних відрахувань за цільовим призначенням вони вкладаються у виробництво і забезпечують дохід на рівні рентабельності власного капіталу. Той факт, що амортизаційні відрахування практично невід'ємні від інших грошових потоків, не означає, що їх особлива природа не має значення. Об'єм коштів, що направляються на амортизацію, має бути, принаймні, достатнім для відновлення зношеної частки основного капіталу, що, у свою чергу, має вирішальне значення для стійкого функціонування господарюючого суб'єкта на ринку. Нецільове витрачання амортизаційних засобів приводить до звуження капітальної бази підприємства, розвитку вузьких місць виробництва (низька якість продукції, що випускається, високий відсоток браку, неритмічність виробництва тощо).

На величину амортизаційних відрахувань на підприємстві впливають багато чинників, проте найбільш важливими з них є: прийнятий спосіб розрахунку амортизації і спосіб переоцінки необоротних активів. У зв'язку з цим, одним з найважливіших завдань амортизаційної політики повинне стати відновлення відтворювальної функції амортизації.

Для подолання негативних тенденцій в амортизаційній політиці, зростання ролі амортизації як джерела фінансування оновлення необоротних активів, створення зацікавленості у впровадженні у виробництво сучасних технологій необхідно переглянути підходи до формування груп необоротних активів, їх оцінки та встановлення для них норм амортизації.

1.2. Сутність амортизаційної політики та її вплив на оновлення необоротних активів

На ефективність управління фінансовим станом підприємства, особливо рухом основних засобів, має вплив і належним чином організована амортизаційна політика, оскільки оновлення основних засобів на підприємстві повинно відбуватися за рахунок коштів амортизаційного фонду.

З цією метою нами досліджено трактування поняття «амортизаційна політика» в науковій літературі (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Трактування поняття амортизаційна політика різними науковцями

№з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Виговська Н.Г. [18]	Амортизаційна політика – це складова частина загальнодержавної політики формування власних фінансових ресурсів, яка полягає в оптимізації потоку власних засобів, що реінвестуються у виробничу діяльність
2	Ошмарін Я.В. [57]	Амортизаційну політику можна визначити, як сукупність дій та заходів, спрямованих на координацію процесів нарахування та використання амортизаційних відрахувань
3	Борисенко З.Н. [11, с. 3] Віник М. [20, с. 48]	Амортизаційна політика – це процес розробки норм і правил нарахування амортизації, встановлення порядку використання амортизаційного фонду
4	Шот А. [87, с. 97], Рудченко Н., Омелянчик Н., Тютюн М. [73, с. 53]	Амортизаційна політика – це сукупність заходів, що здійснюються державою і спрямовані на забезпечення нормального режиму відтворення основних фондів
5	Овод Л.В. [55]	Амортизаційна політика підприємства – це вибір і оптимальне поєднання способів, правил і методики нарахування та обліку амортизації, встановлення порядку використання амортизаційних відрахувань для відтворення основних фондів відповідно до умов господарювання і амортизаційної політики держави

Як бачимо, такі автори, як Н.Г. Виговська [18], А. Шот [87, с. 97], Н. Рудченко, Н. Омелянчик, М. Тютюн [73, с. 53] визначають амортизаційну політику як складову загальнодержавної політики, тобто як сукупність заходів держави спрямованих на забезпечення відтворення основних фондів.

Ошмарін Я. В. [57], Борисенко З. Н. [11, с. 3], Білик М. [20, с. 48] трактують амортизаційну політику як сукупність заходів, норм, правил спрямованих на управління процесами нарахування зносу та використання амортизаційного фонду. У свою чергу, Л.В. Овод [55] розглядає амортизаційну політику з двох позицій: на макрорівні (як політику держави і елемент її економічної політики) та мікрорівні (як політику підприємства та елемент його облікової політики).

Погоджуючись з думкою Л.В. Овода, вважаємо, що амортизаційна політика має реалізовуватися на двох рівнях: державному рівні та на рівні підприємства (рис. 1.3).

Амортизаційна політика як на рівні держави, так і на рівні підприємства має відповідати основному призначенню амортизації, тобто має сприяти ефективному використанню та відновленню необоротних активів.

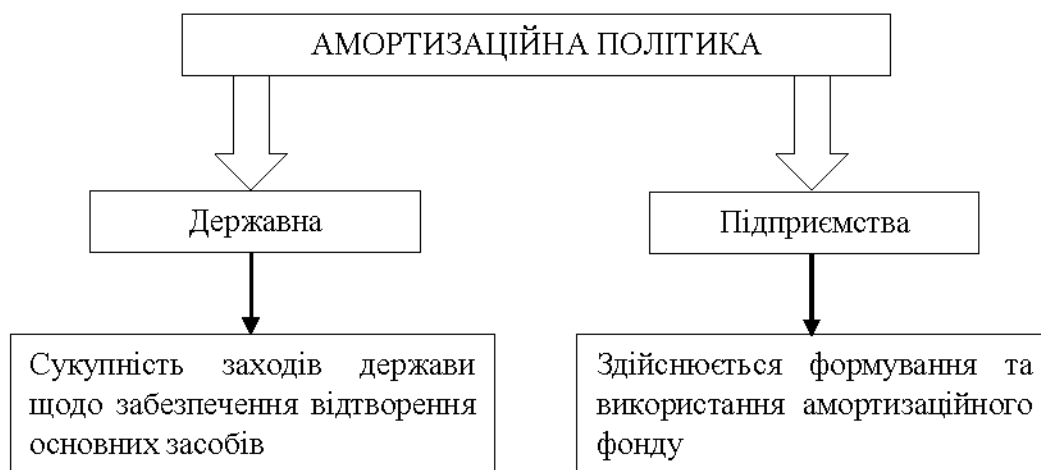


Рис. 1.3. Сутність амортизаційної політики з точки зору рівня її реалізації

На формування амортизаційної політики підприємства впливають наступні фактори (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3

Фактори впливу на амортизаційну політику підприємства

№	Назва фактора	Вплив фактора
1	2	3
Зовнішні		
1	Амортизаційна політика держави	Виступає регулятором та контролером, а також забезпечує цільове використання амортизаційного фонду
2	Науково-технічний прогрес	Впливає на ефективність використання основних засобів та доцільність їх оновлення
3	Галузь діяльності	Впливає на доцільність застосування тих чи інших методів амортизації
	Вид діяльності	
4	Рівень інфляції	Впливає на індексацію основних засобів, внаслідок чого змінюється їх вартість та, відповідно, сума зносу
5	Податкова, грошово-кредитна, цінова та інвестиційна політики держави	Держава встановлює обмеження щодо визначення строків експлуатації, умов визнання основних засобів, методів амортизації та строків корисного використання тощо
Внутрішні		
6	Вартість необоротних активів	Вартість основних засобів є основною складовою при обчисленні суми зносу та використовується в будь-якому методі амортизації
7	Строк корисної експлуатації необоротних активів	Також є невід'ємною складовою при обчисленні суми зносу та використовується в будь-якому методі амортизації окрім виробничого
8	Технологія виробництва	Від складності виробничого процесу залежить вид основного засобу, його вартість та строк корисного використання
9	Рівень комп'ютеризації	Впливає на трудові затрати працівника, який займається обчисленням суми зносу
10	Методи амортизації	Безпосередньо впливає на амортизацію та, як наслідок, на суму зносу
11	Вартісна межа віднесення до основних засобів	Даний фактор буде впливати на вибір методу амортизації та, як наслідок, на порядок амортизації та суму зносу
12	Умови переоцінки	Даний фактор призводить до збільшення або зменшення вартості необоротного активу, внаслідок чого буде змінюватися сума зносу

Амортизаційна політика підприємства відіграє важливу роль у формуванні амортизаційної політики держави. Основні цілі, яких має дотримуватися державна амортизаційна політика полягають у наступному:

- збалансування інтересів держави з інтересами підприємства;
- створення сприятливих умов для відтворення основних засобів;
- врахування особливостей підприємств різних форм власності та галузей виробництва;

- надання можливостей підприємству самостійно обирати свою амортизаційну політику.

Тобто, амортизаційна політика має функціонувати таким чином, аби задовольнити потреби як підприємств, так і держави в цілому. Держава має виступати регулятором та контролером процесів відтворення основних засобів.

Державна амортизаційна політика має регулювати наступні структурні елементи:

- умови визнання об'єктів як активів, що амортизуються;
- єдині принципи оцінки необоротних активів;
- можливість і порядок проведення переоцінки необоротних активів;
- методи амортизації;
- порядок проведення ремонту та поліпшення основних засобів;
- визначення мінімальних строків корисної експлуатації необоротних активів.

Бухгалтерський облік, в свою чергу, має надавати всю необхідну інформацію для здійснення амортизації та накопичення амортизаційних відрахувань.

Нарахування амортизації основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», за яким амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання [66], а нарахування амортизації нематеріальних активів – П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [67]

Основними елементами амортизаційної політики підприємства, які впливають на величину інвестиційних ресурсів і структуру створеної доданої вартості є норми амортизації і вартість об'єкта, який амортизується. На норму амортизації впливають визначений метод її нарахування та термін корисної експлуатації об'єктів. Вартість об'єкта, яка амортизується залежить від оцінки, переоцінки, встановлення ліквідаційної вартості і витрат на поліпшення. За таких умов політика у сфері формування амортизаційних відрахувань підприємствами фактично не регулюється як державою, так і власниками, а є

прерогативою його облікового персоналу.

Першим суб'єктивним кроком у формуванні інвестиційних ресурсів підприємства через амортизаційну політику є умовне зарахування об'єктів до складу основних засобів (рахунки 10 і 11), нематеріальних активів (рахунок 12) і малоцінних швидкозношуваних предметів (рахунок 22). Цей етап є досить важливим, оскільки визначає в подальшому взагалі необхідність розробки амортизаційної політики. Малоцінні та швидкозношувані предмети відшкодовують свою вартість через створені об'єкти господарської діяльності у звітному періоді передачі їх в експлуатацію (дебет рахунка 23(93) кредит рахунка 22).

Діючі нормативні документи не передбачають єдиного підходу щодо визначення терміну корисного використання необоротних активів. Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» він встановлюється підприємством самостійно з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу та інших факторів, а щодо, а щодо нематеріальних активів він може взагалі не визначатися. Така самостійність цілком виправдана: для кожного підприємства перелічені фактори будуть різні, тому і термін експлуатації одного і того ж об'єкта основних засобів на різних підприємствах буде відрізнятися. Однак з іншої сторони саме ця самостійність і може бути причиною недостовірного формування показників амортизації. Тому питання щодо правомірного визначення терміну експлуатації того чи іншого об'єкта основних засобів досить актуальне. Що стосується методики визначення терміну корисного використання, то серед практиків ведуться активні дискусії щодо варіантів його встановлення [89].

Перший варіант ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства при експлуатації подібних активів. Наприклад, якщо підприємство вже використовувало у своїй господарській діяльності певний об'єкт основних засобів, то вже є інформація про термін його корисної експлуатації і на її підставі можна встановити термін використання для придбаного подібного об'єкта.

Другий варіант можна назвати кроком назад. До 01.07.97 р. при нарахуванні амортизації підприємства керувались єдиними нормами [57]. В них були деталізовані групи та види основних засобів із зазначенням річної норми амортизації для кожного виду (хоча й не враховано особливості експлуатації об'єктів на окремих підприємствах). Враховуючи те, що застосовувався прямолінійний метод нарахування амортизації, визначення терміну корисного використання не дуже складне: потрібно весь термін експлуатації, виражений у відсотках (100 %), поділити на встановлену норму (також виражену у відсотках). Наприклад, термін корисного використання меблів дорівнюватиме $100 \% : 10 \% = 10$ років.

Якщо, наприклад, необхідно встановити термін корисного використання транспортних засобів, який найдоцільніше виражати в кілометрах пробігу (а амортизацію нараховувати відповідно за виробничим методом), то норму амортизації для об'єктів основних засобів було виражено у відсотках від вартості на 1000 км пробігу.

Третій варіант – визначення терміну корисного використання згідно з технічними документами, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів (якщо такі дані в них містяться). Однак і цей варіант не ідеальний: він не буде враховувати специфіку експлуатації одного і того ж об'єкта в різних умовах. Наприклад, термін корисного використання автомобіля, використовуваного у своїй господарській діяльності підприємством для перевезення вантажів, буде відрізнятися від терміну корисного використання такого ж автомобіля, але використовуваного у своїй діяльності автотранспортним підприємством, яке здійснює вантажоперевезення на далекі відстані.

Четвертий варіант полягає у використанні строку експлуатації, що пропонується Податковим кодексом України для кожної групи основних засобів. Цей варіант здавалось би є найпростішим, однак, незважаючи на простоту, подібні терміни не можуть враховувати специфіку окремого об'єкта основних засобів, не кажучи вже про умови його використання і моральний

знос.

Ліквідувати цю похибку можна лише шляхом проведення експертної оцінки, яка здійснюється технічними фахівцями підприємства та найповніше відображає реальний стан справ. Якщо у процесі експлуатації стає зрозуміло, що об'єкт основних засобів може використовуватися довше (або менше) встановленого терміну, то згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» термін корисного використання може бути змінено. Це відбувається у випадку зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів внаслідок, наприклад, проведених капітальних і поточних ремонтів, зміни ринкової кон'юнктури.

Зазначимо, що проблема визначення терміну корисного використання основних засобів не нова і полягає не стільки в чисто технічному способі його визначення, скільки в науковій (економічній) обґрунтованості. Чим коротший термін служби, тим вища норма амортизації – необхідно швидше відтворювати основні засоби і тому більшу частину їх вартості у вигляді амортизації слід включати до собівартості продукції, що призводить до її збільшення. Чим триваліше термін, тим нижче норма амортизації, більше період відшкодування зносу і, отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. А це, звичайно, збільшує масштаби морального знецінення необоротних активів.

Підбиваючи підсумок визначення терміну корисної експлуатації необоротних активів, зауважимо, що фізично можливий термін їх служби не може бути основою для визначення норм амортизації. Він повинен визначатися виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого. При цьому розрив між фізично можливим та економічно доцільним періодами функціонування техніки, що інтенсивно морально застаріває (комп'ютери та інша електроніка), буде найбільшим.

Наступний теж суб'єктивний крок в амортизаційній політиці полягає в розмежуванні об'єктів на власне основні засоби (рахунок 10) та малоцінні необоротні матеріальні активи (рахунок 11). Результативне рішення на цій

стадії впливатиме на механізм реалізації бухгалтерської концепції амортизаційної політики, що впроваджується через можливість використання підприємством різних методів нарахування амортизації.

Основним питанням амортизаційної політики – який метод амортизаційних відрахувань обрати. Так, зарахувавши об'єкт до складу основних засобів, підприємство має право наховувати амортизацію за одним з п'яти методів: прямолінійним, виробничим, кумулятивним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості.

До альтернативних методів нарахування амортизації відносять метод списання та заміни, метод групового та складеного обліку, метод оцінки основних засобів.

Якщо ж майно було визнано малоцінним необоротним матеріальним активом, крім вище зазначених методів суб'єкт господарювання може скористатися спрощеним механізмом нарахування амортизації: 50 % вартості відноситься на витрати у першому місяці експлуатації об'єкту, а інші 50 % – в останньому місяці або 100 % вартості амортизується відразу у першому місяці використання об'єкту. Для розмежування об'єктів між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами використовують вартісну межу, яка за П(С)БО 7 «Основні засоби» необмежена, але визначена Податковим кодексом України – 6000 грн за об'єкт) [62].

Проаналізувавши представлені положення, можна дійти висновку, що вибір методу нарахування амортизації безпосередньо залежить від цілей, які ставить керівництво щодо управління підприємством. Основними факторами, які впливають на вибір методу, є стратегія розвитку підприємства, можливість залучення коштів, оптимізація податкового навантаження, дивідендна політика.

Відновлення нормального інвестиційного процесу є одним з головних завдань стабілізації економіки на основі здійснення в ній структурних зрушень.

З метою посилення ролі амортизації у відтворювальному процесі, пропонуємо підприємствам відкривати у банку депозитний рахунок “Відрахування на капітальні інвестиції”, на якому будуть накопичуватись

безпосередньо амортизаційні відрахування. Як відомо, у визначення вартості продукції входить ряд статей витрат, в тому числі і стаття “амортизація”. Таким чином, у кожній одиниці продукції закладені амортизаційні відрахування, а відтак і у виручній від реалізації продукції сумі є їхня частина. Ми пропонуємо з цієї виручки відраховувати частку на рахунок “Відрахування на капітальні інвестиції”, а решту коштів направляти на поточний рахунок підприємства. Це призведе до стимулювання підприємств випускати конкурентно- спроможну продукцію, бо накопичення грошових коштів на даному рахунку відбуватиметься тільки після її продажу. Отже, вводячи цей рахунок, створимо дійсний грошовий фонд, кошти якого будуть використовуватись лише на ремонт і придбання основних засобів.

Слід зазначити, що особливість амортизації полягає в тому, що вона виконує свої функції простого відтворення лише за умови беззбиткової діяльності підприємства, тобто необхідне реальне надходження коштів на рахунки підприємства в розмірі, не меншому за собівартість продукції, частина з яких буде являтися джерелом створення амортизаційного фонду.

Недоліком діючої системи нарахування амортизації є те, що нарахована амортизація враховується лише за рахунок збільшення витрат підприємства та збільшення зносу основних засобів. В сучасних умовах на суму нарахованої амортизації фактично неможливо придбати основні засоби або провести їх ремонт. І якщо на розрахунковому рахунку підприємства немає на даний час грошових коштів – про відтворювальний процес не може йти мови. На запропонованому нами рахунку грошові кошти поповнюються з кожною товарною операцією: чим більше реалізованої продукції, тим більше і сума амортизаційних відрахувань.

Методологічною радою з бухгалтерського обліку Мінфіну України зроблено спробу виправити цей недолік. Підприємствам з 2004 р. запропоновано відображати процеси створення та використання амортизаційного фонду в системі позабалансового обліку. Цей крок щодо зміни методології системи бухгалтерського обліку амортизації можна оцінювати як

позитивний. Проте позабалансовий облік амортизації не створює умов для повної реалізації інформаційного потенціалу підприємства, не вирішується проблема формування бази даних для об'єктивної оцінки параметрів руху основного капіталу, необхідної для розробки прогнозів та програм економічного і соціального розвитку.

Таким чином, амортизація сама по собі не може бути джерелом накопичення необоротних активів ні при простому ні при розширеному відтворенні. Постійне перебільшення нарахованої амортизації щорічного вибуття необоротних активів при розширеному відтворенні закономірно. Це обумовлено додатковим залученням засобів і є накопиченою амортизацією нововведених необоротних активів. Вилучення наявного надлишку амортизації недопустимо, так як це ускладнює процес відтворення. При відповідності процесу нарахування амортизації реальному процесу перенесення вартості амортизаційних фонд повинен використовуватись за прямим призначенням. Нарахована амортизація повинна повністю залишатися в розпорядженні підприємств і направлятися лише на фінансування простого відтворення необоротних активів

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи на ПрАТ «Домінік»

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Домінік».

Товариство є юридичною особою з моменту його державної реєстрації, і засноване без обмеження терміну своєї діяльності.

Відповідно до Статуту Основною метою діяльності Товариства є отримання прибутку за рахунок виробничої, підприємницької, комерційної та інших видів діяльності в різноманітних галузях господарювання і задоволення

на цій основі громадських соціально-економічних потреб та зростання добробуту його акціонерів та соціальних потреб його працівників.

Предметом діяльності Товариства є:

- 1) кондитерська промисловість;
- 2) виробництво кондитерських виробів, в тому числі і напівфабрикатів, какао у вигляді порошку, масла, жиру, рідкого масла, шоколаду, шоколадних виробів, цукрових кондитерських виробів, жувальної гумки, халви, глазуrowаних фруктів та горіхів, борошняних виробів, тощо;
- 3) оптова торгівля хлібом, хлібобулочними виробами, цукром, кавою, чаєм, какао та прянощами, шоколадними, кондитерськими виробами, а також оптова торгівля іншими видами продовольчих та непродовольчих товарів;
- 4) роздрібна торгівля, цукром, кавою, чаєм, какао та прянощами, шоколадними, кондитерськими виробами, а також роздрібна торгівля іншими видами продовольчих та непродовольчих товарів;
- 5) самостійна реалізація кондитерських виробів через торгівельну мережу, в т. ч. Фірмову;
- 6) громадське харчування тощо.

Основні види продукції, які виробляє Товариство – шоколад, цукерки, печиво, карамель, вафлі та кондитерська глазур.

Організаційна структура підприємства наведена у Додатку Х.

Організаційна структура виробництва підприємства (рис. 1.4) включає в себе основне виробництво, допоміжне виробництво та обслуговуюче господарство.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покладено на центральну бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером. Відповідно до організаційної структури підприємства робота бухгалтерської служби поділена на сектори, за якими закріплені відповідальні (Додаток Т).

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється відповідно до Наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику (Додаток Р), відповідно до якого для ведення бухгалтерського обліку застосовувати на підприємстві програмне забезпечення «ВІРТУОЗ». Відповідальність за рівень відповідності реєстрів обліку порядку та способу реєстрації і узагальнення інформації, передбаченого цим програмним комплексом, вимогам законодавства покладається на головного бухгалтера.



Рис. 1.4. Організаційна структура виробництва підприємства

«ВІРТУОЗ» – це ERP система, призначена для автоматизації бізнес-процесів середніх і великих промислових підприємств, корпоративних структур. Вона охоплює всі основні аспекти господарської діяльності.

ERP система Віртуоз має унікальні, за своєю технологічною реалізації і можливостям рішення для побудови довільних інформаційних моделей корпорацій, які дозволяють оперативно контролювати обстановку в структурних підрозділах (філіях, підприємствах, магазинах, складах і т.д.).

Комплексна ERP система управління підприємством «Віртуоз» орієнтована в першу чергу на вітчизняний ринок. Всі рішення системи повністю відповідають чинному законодавству України та вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку.

Рівень використовуваних технологій і функціональність системи відповідає міжнародним досягненням в області розробки систем управління підприємством.

В даний час система Віртуоз забезпечує вирішення наступних управлінських завдань:

- організація обліку, аналізу і планування на основі багатовимірної аналітики;
- створення повного логістичного та фінансового циклу підприємства;
- складський облік (управління складом, закупівлями, продажами, автоматичне складання замовлень);
- розрахунок з дебіторами / кредиторами (управління знижками, ведення прайс-листів, облік бартерних операцій, використання векселів в розрахунках, управління договорами, облік прострочених платежів);
- облік основних засобів, малоцінних активів;
- облік заробітної плати;
- касові і банківські операції, в тому числі засіб інтеграції з системами Клієнт-банк;
- податковий облік;
- планування і управління виробництвом (рішення типових виробничих завдань, орієнтація на рішення повного циклу виробничих і логістичних завдань на всіх етапах функціонування виробничого процесу);
- управління документообігом компанії;
- побудова корпоративних моделей компанії.

Використовуючи інформацію додатків Б-Р проведемо ретроспективний аналіз основних показників діяльності ПрАТ «Домінік» за 2016-2018 роки. Групування показників фінансово-господарської діяльності підприємства з

метою попередньої оцінки його фінансового стану наведено в таблиці 1.4.

Показники в таблиці об'єднано у чотири блоки: капітал, ресурси, економічні показники та фінансові показники. З нашої точки зору, перелічені групи показників виступають як інструмент об'єктивної оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства. Набір показників у межах кожного блоку не є стандартним, а може змінюватися залежно від мети аналізу, галузі діяльності підприємства. Коригування показників балансу, в нашому випадку, не проводилось.

Таблиця 1.4

Показники фінансово-господарської діяльності підприємства

ПрАТ «Домінік» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+, -) 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Капітал							
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	344727,0	383051,0	395826,0	51099,0	12775,0	114,8	103,3
1.1 Власний капітал:	299359,0	337822,0	360274,0	60915,0	22452,0	120,3	106,6
– у тому числі: власний оборотний капітал	202735,0	181244,0	209300,0	6565,0	28056,0	103,2	115,5
Нерозподілений прибуток або непокриті збитки	251425,0	289902,0	312374,0	60949,0	22472,0	124,2	107,8
1.2. Позиковий капітал	45368,0	45229,0	35552,0	-9816,0	-9677,0	78,4	78,6
– у тому числі: поточні зобов'язання за розрахунками	5179,0	9047,0	6577,0	1398,0	-2470,0	127,0	72,7
2. Ресурси							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	86240,5	124125,5	150973,5	64733,0	26848,0	175,1	121,6
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	236181,0	237288,0	235661,5	-519,5	-1626,5	99,8	99,3
– у тому числі: запасів	99655,5	93482,5	97217,0	-2438,5	3734,5	97,6	104,0
2.3. Середньооблікова чисельність працівників, чол.	1150,0	1077,0	872,0	-278,0	-205,0	75,8	81,0
2.4 Фонд оплати праці, тис. грн	54664,0	78936,0	79578,0	24914,0	642,0	145,6	100,8

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4	5	6	7	8
3. Економічні показники							
3.1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	627639,0	661401,0	565951,0	-61688,0	-95450,0	90,2	85,6
3.2. Витрати, тис. грн	584444,0	640724,0	584618,0	174,0	-56106,0	100,0	91,2
3.3. Витрати на 1 грн виручки від реалізації	0,93	0,97	1,03	0,10	0,06	110,9	106,6
3.4. Прибуток (збиток) від операційної діяльності тис. грн.	45607,0	45745,0	25489,0	-20118,0	-20256,0	55,9	55,7
3.5. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	39705,0	38477,0	22472,0	-17233,0	-16005,0	56,6	58,4
3.6. Середньомісячна заробітна плата, грн і коп.	3961,16	6107,71	7604,93	3643,77	1497,22	191,99	124,51
3.7. Фондовіддача, грн	7,28	5,33	3,75	-3,53	-1,58	51,51	70,35

Зазначимо, що протягом аналізованого періоду простежується тенденція до зниження реалізації продукції на підприємстві, про що свідчить динаміка чистого доходу від реалізації. За останні два роки вартісний обсяг реалізації зменшився на 61688,0 тис. грн порівняно з 2016 роком. Зниження вартості реалізованої продукції протягом 2018 року становило 95450,0 тис. грн. Такий «спад» пов'язаний, головним чином, зі зменшенням фізичного обсягу реалізації продукції та зростанням цін.

За даними таблиці 1.4 загальна вартість майна у 2018 році порівняно з 2016 роком збільшилася на 51099,0 тис. грн, або на 14,8 % а в порівнянні з 2017 роком на 12775,0 тис. грн, або на 3,3 %. Такі зміни обумовлені збільшенням власного капіталу внаслідок ефективного управління фінансовими ресурсами, адже протягом періоду, що аналізується, спостерігається стійка тенденція до збільшення суми нерозподіленого прибутку з 251425,0 тис. грн у 2016 році до 312374,0 тис. грн у 2018 році.

По відношенню до позикового капіталу спостерігається протилежна тенденція. Так, за період, що аналізується вартість позикових ресурсів зменшилася з 45368,0 тис. грн до 35552,0 тис. грн. або на 21,6%.

Дані таблиці 1.2 відображають тенденцію до збільшення середньорічної вартості основних засобів. Середньорічна вартість основних засобів впродовж

періоду, що аналізується, збільшилася з 86240,5 тис. грн в 2016 році до 150973,5 тис. грн в 2018 році.

Підприємство є прибутковим і в 2018 році, хоча сума чистого прибутку зменшилася на 43,4 % порівняно з 2016 роком і склала 22472,0 тис. грн. Витрати від операційної діяльності практично не змінилися, тож відбувається збільшення їх рівня. У 2018 році в порівнянні з 2016 витрати, що припадають на 1 грн виручки від реалізації, складали 1,03 грн, тоді як у 2016 році цей показник складав 0,93 грн.

Отже, оскільки підприємство прибуткове, можна припустити, що воно фінансово стійке, але так це чи ні – визначимо нижче.

Баланси ліквідності за декілька періодів, років дають можливість виявити тенденції зміни фінансового стану підприємства. Якщо, наприклад, суб'єкт господарювання має достатньо високий рівень ліквідності, то це свідчить про те, що після погашення найбільш термінових зобов'язань у нього залишаються вільні кошти, отже воно має можливість значно швидше розрахуватися з установами банків, постачальниками, іншими кредиторами.

Таблиця 1.5

**Оцінка ліквідності балансу ПрАТ «Домінік»
за 2016-2018 рр., тис. грн**

Активи	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Пасиви	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Надлишок (+), нестача (-) платіжних коштів у		
								2016 рік	2017 рік	2018 рік
Найбільш ліквідні (A ₁)	32880	46538	43314	Найбільш термінові зобов'язання (П ₁)	45368	45229	32476	-12488	1309	10838
Які швидко реалізуються (A ₂)	107486	100706	86330	Короткострокові кредити банків і позики (П ₂)	0	0	692	107486	100706	85638
Які повільно реалізуються (A ₃)	107737	79228	115206	Довгострокові зобов'язання (П ₃)	0	0	2384	107737	79228	112822
Які важко реалізуються (A ₄)	96624	156578	150974	Постійні пасиви (П ₄)	299359	337822	360274	-202735	-181244	-209300
Баланс	344727	383050	395824	Баланс	344727	383051	395826			

Наведені баланси підприємства (таблиця 1.5) є ліквідними лише на кінець

2017 і 2018 років.

Для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства важливе значення має розрахунок та застосування показників ліквідності. Вони дають можливість оцінити рівень платоспроможності підприємства на певний момент часу, а також у випадках виникнення надзвичайних ситуацій. З цією метою застосовують систему коефіцієнтів ліквідності, що розрізняються між собою розміром ліквідних активів та розглядаються як джерело покриття зобов'язань.

Таблиця 1.4

**Показники платоспроможності ПрАТ «Домінік»
за 2016-2018 рр.**

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+, -) 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,725	1,029	1,306	0,581	0,277	180,19	126,92
Коефіцієнт термінової ліквідності	3,094	3,256	3,909	0,815	0,653	126,33	120,06
Коефіцієнт загальної ліквідності	5,469	5,007	7,382	1,913	2,375	134,99	147,43
Коефіцієнт ліквідності запасів	2,375	1,752	3,473	1,099	1,722	146,27	198,29
Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках	2,367	2,227	2,603	0,236	0,376	109,96	116,90
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	0,398	0,426	0,343	-0,054	-0,083	86,37	80,59
Коефіцієнт мобільності активів	0,720	0,591	0,619	-0,101	0,027	85,95	104,63
Коефіцієнт співвідношення активів	2,568	1,446	1,622	-0,946	0,175	63,16	112,13

Аналіз показників платоспроможності підприємства (таблиця 1.4) вказує, що суб'єкт дослідження має надлишкову платоспроможність на кінець 2018 року. Так, станом на кінець 2016-2018 років, воно може негайно за рахунок наявних грошових коштів погасити відповідно 72,5%, 102,9% та 130,6% найбільш термінових зобов'язань, що значно вище за оптимальне

значення.

У той же час, при нормативі 70 – 80 % підприємство за рахунок наявних грошових коштів та очікуваних надходжень від дебіторів може розрахуватися з боргами короткострокового характеру на 309,4 % у 2016 році, 325,6 % – у 2017 році та 390,9 % – у 2018 році.

Значне перебільшення рекомендованих значень спостерігається і щодо коефіцієнту загальної ліквідності. Отримані кошти від перетворення оборотних активів на готівку станом на кінець 2018 року дозволять перекрити кредиторську заборгованість товарного характеру та поточні зобов'язання за розрахунками на 738,2 %, що у 3,7 разів більше за оптимального значення.

Отже, за результатами досліджень виявлено, що підприємство є платоспроможним протягом останніх трьох років. Крім того, спостерігається тенденція до збільшення всіх показників, які підлягали аналізу.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показує, що у 2018 році підприємство на 1 грн дебіторської заборгованості залучало 0,343 грн кредиторської, у 2017 році – 0,426 грн, у 2016 році – 0,398 грн. Тобто підприємство не використовувало у господарському обороті, як єдине джерело фінансування, кредиторську заборгованість. Коефіцієнт співвідношення активів у 2015 році становить 162,2 %, що вище рекомендованого значення в 1,6 разів.

Тобто, підводячи загальний підсумок за усіма вище наведеними розрахунками стверджуємо, що баланс підприємства є абсолютно ліквідним. Підприємство має надлишкову платоспроможність, що свідчить про недостатньо ефективне управління фінансовими ресурсами, оскільки кошти простоюють.

При оцінці фінансового стану (таблиця 1.5) потрібно враховувати, що:

1. Якщо $E_1, E_2, E_3 > 0$ – то підприємство має абсолютну фінансову стійкість;
2. Якщо $E_1 < 0, E_2 > 0, E_3 > 0$ – то підприємство має нормальну фінансову стійкість;

3. Якщо $E_1 < 0$, $E_2 < 0$, $E_3 > 0$ – то підприємство має нестійке фінансове положення;

4. Якщо $E_1 < 0$, $E_2 < 0$, $E_3 < 0$ – то підприємство має кризовий фінансовий стан.

Розрахунок узагальнюючих показників фінансової стійкості підприємства представлено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Узагальнюючі показники фінансової стійкості

ПрАТ «Домінік» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+, -) від:	
				2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6
Наявність власного оборотного капіталу для формування запасів, Н1	202735	181244	209300	6565	28056
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів, Н2	202735	181244	211684	8949	30440
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів, Н3	202735	181244	212376	9641	31132
Запаси, Н4	107737	79228	115206	7469	35978
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу для формування запасів, Е1	94998	102016	94094	-904	-7922
Надлишок (+) нестача (-) власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів, Е2	94998	102016	96478	1480	-5538
Надлишок (+) нестача (-) власних оборотних, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів, Е3	94998	102016	97170	2172	-4846

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6
Надлишок (+), нестача (-) джерел фінансування на 1 грн запасів, грн., Е4	0,882	1,288	0,843	-0,038	-0,444
Номер типу фінансової ситуації відповідно класифікації	абсолютна фінансова стійкість	абсолютна фінансова стійкість	абсолютна фінансова стійкість		

Враховуючи показники фінансової стійкості, розраховані у таблиці 1.5, фінансовий стан підприємства оцінюється як абсолютна фінансова стійкість та протягом періоду, що аналізується, він не змінився.

У таблиці 1.6 наведено розрахунок часткових показників фінансової стійкості підприємства.

Таблиця 1.6

**Часткові показники фінансової стійкості ПрАТ «Домінік»
за 2016-2018 рр.**

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+, -) від:	
				2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт економічної незалежності	0,868	0,882	0,910	0,042	0,028
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,132	0,118	0,090	-0,042	-0,028
Коефіцієнт фінансової залежності	1,152	1,134	1,099	-0,053	-0,035
Коефіцієнт фінансування	6,598	7,469	10,134	3,535	2,665
Коефіцієнт заборгованості	0,152	0,134	0,099	-0,053	-0,035
Коефіцієнт забезпеченості запасів	1,882	2,288	1,837	-0,044	-0,450
Коефіцієнт забезпеченості товарів	280,021	404,563	631,887	351,866	227,324
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів	0,817	0,800	0,865	0,047	0,064
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу	0,274	0,402	0,374	0,100	-0,028
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів і запасів у валюті балансу	0,586	0,608	0,665	0,079	0,057

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт маневреності	0,677	0,537	0,588	-0,090	0,051
Коефіцієнт інвестування	3,171	2,196	2,433	-0,739	0,237
Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	0,531	0,437	0,544	0,013	0,107
Коефіцієнт покриття запасів	1,882	2,288	1,843	-0,038	-0,444
Коефіцієнт фінансової стійкості (I)	0,868	0,882	0,916	0,048	0,034
Коефіцієнт короткострокової заборгованості	1,000	1,000	0,933	-0,067	-0,067
Коефіцієнт фінансової стійкості (II)	6,598	7,469	10,862	4,264	3,393
Коефіцієнт нагромадження амортизації	0,561	0,466	0,514	-0,047	0,048
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,439	0,534	0,486	0,047	-0,048

Розрахована система показників свідчить про те, що підприємство підвищує економічну незалежність та зростає його фінансова незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Всі розраховані показники відповідають рекомендованим значенням та мають позитивну тенденцію

Таким чином, результати аналізу дозволяють зробити висновок про наявність стійкого фінансового стану, на що вказує розмір та тенденція зміни основних фінансових коефіцієнтів.

Визновки за розділом 1

Проведені дослідження дозволяють зробити наступні висновки і визначити проблеми:

5. Ефективне використання амортизації можливе тільки за умови формування її чіткого понятійного апарату.

6. Під амортизацією пропонується розуміти комплексну економічну категорію, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої

з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.

7. Амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції: відшкодування коштів, вкладених у засоби праці, відтворювальна функція, накопичувальна, облікова, фіскальна, стимулююча, регулююча функції. Причому, зміст останніх двох функцій розкривається тільки на макрорівні господарювання, в той час як інші функції задовольняють і мікро- і макрорівням господарювання.

8. Складність виконуваних функцій визначає роль амортизації у господарській діяльності підприємства, яка зводиться до наступного: стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат, джерело коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів, частина коштів для сплати відсотків та повернення кредитів, метод і інструмент для отримання пільг у сплаті податку на прибуток, як частина грошового потоку вона є засобом окупності інвестицій у основні засоби та частиною прибутку, що генерується основними засоби протягом терміну їх корисного використання.

На величину амортизаційних відрахувань на підприємстві впливають багато чинників, проте найбільш важливими з них є: прийнятий спосіб розрахунку амортизації і спосіб переоцінки необоротних активів. У зв'язку з цим, одним з найважливіших завдань амортизаційної політики повинне стати відновлення відтворювальної функції амортизації.

Для подолання негативних тенденцій в амортизаційній політиці, зростання ролі амортизації як джерела фінансування оновлення необоротних активів, створення зацікавленості у впровадженні у виробництво сучасних технологій необхідно переглянути підходи до формування груп необоротних активів, їх оцінки та встановлення для них норм амортизації.

Основними елементами амортизаційної політики підприємства, які впливають на величину інвестиційних ресурсів і структуру створеної доданої вартості є норми амортизації і вартість об'єкта, який амортизується. На норму амортизації впливають визначений метод її нарахування та термін корисної

експлуатації об'єктів. Вартість об'єкта, яка амортизується залежить від оцінки, переоцінки, встановлення ліквідаційної вартості і витрат на поліпшення. За таких умов політика у сфері формування амортизаційних відрахувань підприємствами фактично не регулюється як державою, так і власниками, а є прерогативою його облікового персоналу.

Амортизація сама по собі не може бути джерелом накопичення необоротних активів ні при простому ні при розширеному відтворенні. Постійне перебільшення нарахованої амортизації щорічного вибуття необоротних активів при розширеному відтворенні закономірно. Це обумовлено додатковим залученням засобів і є накопиченою амортизацією нововведених необоротних активів. Вилучення наявного надлишку амортизації недопустимо, так як це ускладнює процес відтворення. При відповідності процесу нарахування амортизації реальному процесу перенесення вартості амортизаційних фонд повинен використовуватись за прямим призначенням. Нарахована амортизація повинна повністю залишатися в розпорядженні підприємств і направлятися лише на фінансування простого відтворення необоротних активів

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Домінік».

Предметом діяльності Товариства є:

7) кондитерська промисловість;

8) виробництво кондитерських виробів, в тому числі і напівфабрикатів, какао у вигляді порошку, масла, жиру, рідкого масла, шоколаду, шоколадних виробів, цукрових кондитерських виробів, жувальної гумки, халви, глазурованих фруктів та горіхів, борошняних виробів, тощо;

Основні види продукції, які виробляє Товариство – шоколад, цукерки, печиво, карамель, вафлі та кондитерська глазур.

Підприємство є прибутковим і в 2018 році, хоча сума чистого прибутку зменшилася на 43,4 % порівняно з 2016 роком і склала 22472,0 тис. грн. Витрати від операційної діяльності практично не змінилися, тож відбувається

збільшення їх рівня. У 2018 році в порівнянні з 2016 витрати, що припадають на 1 грн виручки від реалізації, складали 1,03 грн, тоді як у 2016 році цей показник складав 0,93 грн.

Отже, за результатами досліджень виявлено, що підприємство є платоспроможним протягом останніх трьох років. Крім того, спостерігається тенденція до збільшення всіх показників, які підлягали аналізу.

Розрахована система показників свідчить про те, що підприємство підвищує економічну незалежність та зростає його фінансова незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Всі розраховані показники відповідають рекомендованим значенням та мають позитивну тенденцію

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Методи нарахування амортизації необоротних активів, їх критична оцінка

Головним джерелом формування інвестиційних ресурсів промислового виробництва України є внутрішні інвестиції. За рахунок власних коштів підприємств (прибуток, амортизаційні відрахування) фінансуються понад 65 % загального обсягу капіталовкладень [38]. Досвід країн з розвиненою економікою свідчить, що оснащення основними засобами промислового виробництва потребує функціонування механізму їх амортизації з економічним обґрунтуванням, чітким визначенням норм і методів амортизації.

Метою нарахування амортизації за одним з п'яти методів, запропонованих Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (П(С)БО), є створення реального джерела відновлення основних засобів [66]. Різні методи нарахування амортизації мають переслідувати одну загальну вимогу: забезпечити систематичний та раціональний розподіл купівельної вартості довгострокового активу нарахуванням зносу протягом майбутніх періодів його корисного використання.

Всебічному аналізу методів нарахування амортизації відповідно до П(С)БО та ролі амортизаційної політики у процесі відтворення капіталу присвячені дослідження багатьох вітчизняних економістів [28, 39, 40]. При цьому маловивченим залишається питання вибору раціонального методу амортизації основних засобів для підприємств промисловості.

Тому особливої ваги набирають питання оптимізації підходів до вибору методу нарахування амортизації на основні виробничі засоби, розробки пропозицій щодо використання методів нарахування амортизації в залежності від життєвого циклу промислової продукції.

Згідно з П(С)БО підприємство самостійно приймає рішення про розміри (норми) і методи нарахування амортизації. Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі і об'єктів незавершеного будівництва. Амортизація основних засобів може нараховуватися за нормами і в порядку, передбаченому податковим законодавством, або за такими методами: кумулятивний, виробничий, прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Прямолінійний метод, згідно з яким щомісячна сума амортизації визначається діленням вартості об'єкта, що амортизується (первісна за вирахуванням ліквідаційної), на кількість місяців очікуваного корисного використання об'єкта. Використання прямолінійного методу доцільно, коли ступінь експлуатації об'єкта основних засобів у кожному звітному періоді залишається незмінною. Він передбачає практично рівномірний спад економічної корисності об'єкта з року в рік. Даний метод, як правило, використовується відносно об'єктів основних засобів, стан яких залежить виключно від терміну корисного використання. До таких основних засобів, зокрема, можливо віднести будівлі та споруди, меблі.

Метод зменшення залишкової вартості, згідно з яким щорічна сума амортизації визначається множенням залишкової вартості на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) на річну норму амортизації. В свою чергу, річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Використання методу зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації передбачає присутність ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, інакше об'єкт основних засобів буде повністю «замортизований» на протязі одного року. При використанні даного методу можлива ситуація, коли залишкова вартість об'єкта в кінці запланованого терміну експлуатації не буде дорівнювати ліквідаційній вартості. Такі

розбіжності можуть виникати у випадках, коли об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію в середині звітного періоду. У зв'язку з цим підприємство може прийняти рішення про зміни терміну амортизації та доамортизувати частку вартості, що залишилась, або вважати залишкову вартість об'єкта ліквідаційною.

Різновидом методу зменшення залишкової вартості є метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації дорівнює добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та подвоєної річної норми амортизації.

Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання. Цей метод вважається також прискореним, оскільки дає змогу нараховувати амортизацію у перші роки експлуатації у більших розмірах, ніж надалі [60].

Виробничий метод застосовує натуральні (вартісні) показники виробництва продукції (робіт, послуг) за звітний період для множення їх на виробничу ставку амортизації. В основі виробничого методу лежить уявлення про те, що фактично отриманий дохід від експлуатації відповідного нематеріального активу в кожному звітному періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції. Використання виробничого методу доцільно, коли економічні вигоди того чи іншого основного засобу зменшуються у зв'язку з експлуатацією його у виробництві, а не у зв'язку зі впливом на нього часу. Виробничий метод не знайшов широкого використання, оскільки практично на більшості виробничих підприємств неможливо визначити фактичний обсяг продукції, який може бути виробленої з використанням того чи іншого необоротного активу промисловості.

Тобто підприємство самостійно має визначитись та зафіксувати в обліковій політиці, який саме метод воно застосовуватиме. Проте бухгалтер будь-якого підприємства повинен вільно орієнтуватися у кожному з методів, аби порадити керівництву, котрий же з них стане найефективнішим та найдоцільнішим з урахуванням конкретних умов діяльності.

Основними чинниками, які впливають на вибір методу нарахування амортизації, є особливості основних засобів та інших необоротних активів щодо інтенсивності їх фізичного та морального зносу, а також обрана стратегія менеджменту стосовно оновлення засобів виробництва та формування джерел власних коштів підприємства.

Інформація про бухгалтерські методи амортизації основних засобів наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Узагальнення інформації про бухгалтерські методи амортизації
основних засобів**

Метод амортизації	Опис, формула	Порівняння з іншими методами	
		Недоліки	Переваги
1	2	3	4
Прямолінійний	Сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів	Не враховуються особливості морального зносу	Простота розрахунку, прогнозованість суми накопиченого зносу
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок року і річної норми амортизації у відсотках	Складність розрахунку; ліквідаційна вартість основних засобів не може бути нульовою	Швидке нагромадження зносу в перших періодах використання основних засобів
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок року і подвоєної норми амортизації	Нерівномірний розподіл сум амортизації між періодами використання	Враховуються особливості морального зносу

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта	Складний для практичного застосування	Прогнозованість і плановість накопичення сум зносу
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації	Непрогнозованість амортизації, складність у плануванні	Дозволяє визначити конкретну участь основних засобів у виробництві та чітко перенести частину їх вартості на собівартість виробленої продукції

При дослідженні застосування до основного засобу норм амортизації за бухгалтерським обліком слід визначитися стосовно розміру ліквідаційної вартості, а також терміну експлуатації основних засобів. Так, може скластися ситуація, коли об'єкт основного засобу за методом залишкової вартості замортизується скоріше ніж за прискореним методом залишкової вартості. Адже для останнього існує певна залежність: чим менша частка ліквідаційної вартості, тим при меншому термінові експлуатації норма амортизації буде меншою у порівнянні з методом залишкової вартості.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Аналізуючи всі методи за результатами досліджень, які сьогодні застосовуються у промисловості при розрахунках амортизації, слід підкреслити, що за різними методами використовується і різна база щодо нарахування амортизаційних відрахувань: при лінійному та кумулятивному методах – вартість основного засобу, що амортизується; методи зменшення залишкової вартості та подвійного зменшення залишкової вартості – залишкова

вартість основного засобу на початок кожного звітного року (у перший рік – первісна вартість); для виробничого методу – обсяг продуктивної віддачі (виробітку) конкретним об'єктом основного засобу. (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Фактори, що впливають на обрання способу амортизації об'єкта необоротних активів

Ефективність амортизаційної політики залежить від того, наскільки точно визначено терміни експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору методу нарахування амортизації.

Важливо прийняти до уваги існуючий взаємозв'язок обраних методів амортизації та доходів від реалізації продукції промисловості. При збільшенні амортизаційних відрахувань збільшується собівартість продукції, та за умови

незмінності ціни обсяг, який забезпечує беззбитковість виробництва, зростає. При незмінності одиниць продукції, яку необхідно виробити та реалізувати, щоб повністю покрити витрати при зростанні амортизаційних відрахувань, необхідно підвищувати ціну продукції.

Отже, для забезпечення належного рівня рентабельності продукції, за умов збільшення суми амортизаційних відрахувань, слід нарощувати обсяг виробництва або підвищувати ціну продукції.

До того ж, приймаючи рішення щодо зміни норм амортизації, важливо звернути увагу на життєвий цикл продукції, що виробляється. Адже відтворення основних промислово-виробничих засобів пов'язано з послідовним проходженням продукцією чотирьох фаз свого існування: початкового зростання, становлення, зрілості, старіння.

Таким чином, обираючи метод нарахування амортизаційних відрахувань, доцільно зробити певні кроки (послідовність дій).

По-перше, спрогнозувати обсяги продажів продукції промисловості, враховуючи замовлення постійних партнерів та дослідження стадій життєвого циклу продукції для тих типів виробництва, де можна чітко їх визначити.

По-друге, спрогнозувати прибутковість продажів з урахуванням кон'юнктури ринку, прогнозних очікувань щодо політичних та економічних змін у країні, встановленої норми рентабельності.

По-третє, змінити методи амортизації та розрахунок норм амортизації з урахуванням таких зауважень: не завжди “найшвидшим” методом нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби є метод прискореного зменшення залишкової вартості; обираючи той чи інший метод, необхідно чітко визначитися із розміром ліквідаційної вартості, а також терміном експлуатації основних засобів.

Теоретично застосування “найшвидшого” методу амортизації прискорюватиме обіг основного і оборотного капіталу, знизить втрати від морального зношення основних засобів, підприємства будуть мати можливість оперувати значно більшими сумами тимчасово вільних коштів, знизяться

потреби підприємств в коштах на реновацію.

Фактично значне збільшення норм амортизаційних відрахувань ефективно лише для рентабельних промислових підприємств із стійким фінансовим становищем. Застосування прискорених амортизаційних норм збитковими підприємствами може викликати підвищення збитків, призвести до зникнення довіри кредиторів та партнерів по бізнесу.

На тих підприємствах промисловості, де існує пряма залежність фізичного зношення необоротних активів виробництва від ступеню їх експлуатації, слід використовувати спосіб списання вартості пропорційно обсягу виробленої продукції. За умов неконкурентноспроможності продукції підприємства доцільно використовувати спосіб амортизації, який дозволяє мінімізувати амортизаційні відрахування.

Таким чином, за допомогою механізму нарахування амортизації за бухгалтерським обліком та використовуючи наведені рекомендації в управлінні амортизаційними відрахуваннями, підприємства промисловості зможуть удосконалити процес оновлення необоротних активів, що сприятиме поліпшенню результатів їх економічної та інвестиційної діяльності

Нарахування амортизації основних засобів у податковому обліку, з введенням нового Податкового кодексу України, багато в чому схожі з бухгалтерським обліком, хоча є й певні відмінності.

Згідно з п.п. 14.1.3 ПКУ під амортизацією основних засобів розуміють систематичний розподіл їх вартості, що амортизується, протягом строку їх корисного використання.

Вартістю основних засобів, що амортизується, інших необоротних і нематеріальних активів є їх первісна чи переоцінена вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (п.п. 14.1.19 ПКУ). Порядок формування первісної вартості основних засобів залежить від способу їх отримання та застережений у пп. 146.4 – 146.10 ПКУ. Він в основному дублює “бухгалтерські” правила визначення первісної вартості основних засобів, закріплені в пп. 7 – 13 П(С)БО 7. Відповідно до п. 144.1 ПКУ амортизації підлягають:

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

- витрати на самостійне виготовлення основних засобів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, зокрема витрати на виплату заробітної плати працівникам, зайнятим виготовленням таких основних засобів;

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

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

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно до суми нарахованої амортизації за таким об'єктом згідно з положеннями пп. 137.2.1 ПКУ. Амортизації підлягають також основні засоби, придбані за рахунок капітальних інвестицій, отриманих підприємством з бюджету, які входять в інвентаризацію на 01.04.2011 р., за умови визнання доходів пропорційно до суми нарахованої амортизації за такими об'єктами;

- сума переоцінки вартості основних засобів (податкова індексація), здійсненої відповідно до ст. 146 ПКУ;

- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- та теплопостачання, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатувальних підприємств згідно з технічними умовами на під'єднання до зазначених мереж чи об'єктів;

- вартість основних засобів, отриманих у концесію відповідно до Закону № 2624, визначена на рівні звичайної ціни.

У разі придбання нерухомості разом із земельною ділянкою амортизації

підлягає вартість такого об'єкта нерухомості (без урахування вартості землі) (п. 147.3 ПКУ/ На відміну від бухгалтерського обліку, що дає змогу нараховувати амортизацію на всі об'єкти основних засобів, незалежно від цілей їх використання, у податковому обліку встановлено заборону на амортизацію витрат на придбання/ виготовлення, ремонти та поліпшення невиробничих основних засобів (тобто необоротних активів, які не використовував платник податків у господарській діяльності, п. 144.3 ПКУ/. За таких обставин виникає постійна податкова різниця, звітувати за якою згідно з п. 1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ Підприємство повинно з 1 січня 2013 року.

Амортизації також підлягають основні засоби, отримані платником податку в оренду в складі цілісного майнового комплексу (ЦМК). Пов'язано це з тим, що в цілях оподаткування прибутку операції з отримання в оренду основних засобів і нематеріальних активів у складі ЦМК відповідно до Закону № 2269 від державних органів приватизації чи органів місцевого самоврядування прирівнюються до придбання (пп. 146.17.2 ПКУ). Тому в разі отримання в оренду ЦМК на підставі Закону № 2269 підприємство-орендар для нарахування амортизації має право обліковувати в податковому обліку як окремі об'єкти основних засобів і нематеріальних активів, отримані у складі ЦМК. Їх склад і первісну вартість визначають на підставі договору оренди

Не підлягає амортизації вартість основних засобів виробничого призначення, отриманих безоплатно, оскільки у їх одержувача відсутні витрати на їх придбання (див. лист ДПАУ від 20.05.2011 р. № 14218/7/15-0317). Вартість безоплатно отриманих основних коштів на підставі пп. 135.5.4 ПКУ включається до складу доходів, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування, на рівні, не нижчому за звичайну ціну. Оскільки з метою нарахування бухгалтерської амортизації джерело надходження основних засобів не має значення, така відмінність призводить до утворення ще однієї постійної податкової різниці. Водночас у податковому обліку згідно з п. 146.1 ПКУ дозволяється амортизувати витрати на ремонти та поліпшення безоплатно отриманих основних засобів (п. 144.1, пп. 136.1.21 ПКУ), а також вартість

основних засобів, отриманих в оперативний лізинг (оренду) чи в концесію або створених (побудованих) концесіонером згідно із Законом № 2624 (п. 146.19 ПКУ) як окремий об'єкт амортизації. ДПАУ не заперечує проти амортизації витрат на транспортування, реєстрацію та установаження безоплатно отриманих об'єктів основних засобів. Ці витрати підлягають амортизації (як окремий об'єкт основних засобів) у загальному порядку на підставі ст. 145 та 146 ПКУ за умови, що такі безоплатно отримані об'єкти використовуватимуться в господарстві платника.

Облік вартості, що амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів (п. 146.1 ПКУ), помісячно (пп. 145.1.5, п. 146.2 ПКУ).

Амортизація об'єкта основних засобів і нематеріальних активів нараховується помісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення такого об'єкта в експлуатацію, і не залежить ні від переходу права власності на нього, ні від того, оплачений він на момент введення, чи ні (хоча, зрозуміло, оплата об'єкта має бути передбачена в принципі).

Амортизація припиняється на період виведення основних засобів з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та з інших причин) на підставі документів, що свідчать про виведення такого об'єкта з експлуатації (пп. 145.1.2, п. 146.2 ПКУ). Нарахування амортизації на об'єкт основних засобів припиняється з місяця, наступного за місяцем, в якому такий об'єкт виведено з експлуатації чи переведено до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника або суду (п. 146.15 ПКУ). Виведення з експлуатації будь-якого об'єкта основних засобів здійснюється за результатами ліквідації, продажу, консервації на підставі наказу керівника підприємства, а в разі його примусового відчуження чи конфіскації – згідно із законом (п. 146.18 ПКУ). Об'єкти основних засобів, експлуатація яких має сезонний характер (зокрема, велосипеди, гірськолижне спорядження, гідроцикли, катамарани, тепличне та парникове обладнання тощо) за рішенням підприємства можуть бути тимчасово

(на період простою) виведені з експлуатації (передані на консервацію), хоча законодавчих вимог про обов'язкове виведення з експлуатації основних засобів у таких випадках немає. Зважаючи на п. 146.18 ПКУ, таке рішення доцільно оформити наказом керівника підприємства. Відповідні записи про це варто внести і до інвентарних карток об'єктів (форми № 03-6). Також у цьому випадку можна скористатися рекомендаційними нормами Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затвердженого постановою КМУ від 28.10.97 р. № 1183, і скласти, наприклад, акт про тимчасове виведення основних фондів з виробничого процесу та їх консервацію за формою, наведеною в додатку № 1 до цього Положення. У такому разі виведені з експлуатації об'єкти не амортизують (тобто витрати у вигляді амортизації за ними не виникають) ні в податковому, ні в бухгалтерському обліку (п. 146.15 ПКУ, п. 23 П(С)БО 7).

Для того, щоб уникнути відображення збитків у декларації з податку на прибуток, на наш погляд, можна припинити на певний час нарахування амортизації основних засобів. Але для цього знову-таки підприємство має прийняти рішення про виведення об'єктів основних засобів з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та з інших причин), оформивши таке виведення документально в описаному вище порядку.

Якщо об'єкти не виводяться з експлуатації, то і в бухгалтерському, і в податковому обліку вони, як і раніше, продовжують амортизуватися, оскільки для не виведених з експлуатації основних засобів ні П(С)БО 7, ні ПКУ жодних "амортизаційних" застережень і винятків не передбачають.

У разі зворотного введення об'єктів у експлуатацію або передавання до складу виробничих основних засобів, для цілей амортизації береться вартість таких об'єктів, що амортизується, на момент виведення їх з експлуатації (складу виробничих основних засобів) та збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшеннями. У такому разі нарахування амортизації за зазначеними об'єктами починається в місяці, наступному за

місяцем зворотного введення їх в експлуатацію або переведення до складу виробничих основних засобів (п. 146.15 ПКУ/ Податківці вважають, що якщо об'єкт основних засобів виведено з експлуатації у зв'язку з ремонтом чи поліпшенням навіть на кілька днів протягом місяця, то амортизація в цьому місяці на такий об'єкт нараховуватися не повинна (див. консультацію в розділі 110.09.01 Єдиної бази податкових знань на сайті ДПАУ). На наш погляд, таке твердження не є логічним. Адже, як зазначено вище, нарахування амортизації на об'єкт основних засобів припиняється з місяця, наступного за місяцем, в якому його виведено з експлуатації. А після проведення поліпшень цього об'єкта його знову вводять в експлуатацію і на нього знову починають нараховувати амортизацію з місяця, наступного за місяцем зворотного введення в експлуатацію. Амортизація має нараховуватися помісячно. У розглянутій ситуації обидві події – і виведення з експлуатації поліпшуваного об'єкта, і його зворотне введення в експлуатацію відбуваються в одному місяці, тому не нараховувати амортизацію за місяць, в якому об'єкт ремонтувався чи покращувався, не видається можливим. Вважаємо, що нарахування амортизації в цьому випадку не припиняється. Саме до такого висновку підводять норми ПКУ.

В абзаці шостому п. 6 підрозділу 4 розділу XX ПКУ передбачено, що строк корисного використання об'єктів основних засобів для нарахування амортизації з 01.04.2011 р. визначається платником податку самостійно з урахуванням дати введення їх в експлуатацію, але не менше від мінімально допустимих строків корисного використання, визначених п. 145.1 1 ПКУ (див. таблицю). Відповідно до вимог пп. 145.1.2 ПКУ нарахування амортизації здійснюється протягом установленого платником податку строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, що фіксується наказом по підприємству під час визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), але не менше від мінімально допустимого, визначеного п. 145.1 ПКУ.

Урахуємо, що необхідність установлення мінімально допустимого строку корисного використання, зазначеного в п. 145.1 ПКУ, поширюється і на

придбані нові об'єкти основних засобів, які вже експлуатувалися певний період у продавця (тобто вживані). Хоч платник податків знає, що насправді такі об'єкти прослужать менше від «податкового» мінімально допустимого строку, його потрібно дотримуватися.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим від мінімально допустимих строків корисного використання.

Нарахування амортизації об'єкта згідно з новим строком його корисного використання починають з місяця, наступного за місяцем зміни такого строку

Амортизація основних засобів здійснюється до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості (див. пп. 145.1.4 ПКУ/ Отже, в податковому обліку для кожної групи основних засобів встановлено мінімально допустимий строк корисного використання (амортизації) об'єктів (залежно від групи – від 2 до 20 років) (див. п. 145.1 ПКУ). Такий строк платник податку визначає самостійно. Тому, якщо, наприклад, для комп'ютера підприємством встановлено мінімально допустимий строк корисного використання два роки, але реально умови його експлуатації дають змогу використовувати цей об'єкт чотири роки, жодних претензій до платника податків з боку перевіряльників з приводу примусового встановлення тривалішого строку бути не може. А от правилами бухгалтерського обліку жодних обмежень щодо строків корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів не передбачено.

Класифікацію груп основних засобів, а також мінімально допустимі строки їх корисного використання, встановлені п. 145.1 ПКУ, наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порівняння податкових і бухгалтерських груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи податкового обліку	Групи бухгалтерського обліку	Субрахунки бухгалтерського обліку	МПС, років
1	2	3	4
Група 1 – земельні ділянки	Земельні ділянки	101	–

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	Капітальні витрати на поліпшення земель	102	15
Група 3 – будівлі	Будинки і споруди	103	20
Споруди			15
передавальні пристрої			10
Група 4 – машини та обладнання			5
з них:			
ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки 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 НА), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення і засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.	Машина та обладнання	104	2
Група 5 – транспортні засоби	Транспортні засоби	105	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструменти, прилади й інвентар	106	4
Група 7 – тварини	Тварини	107	6
Група 8 – багаторічні насадження	Багаторічні насадження	108	10
Група 9 – інші ОЗ	Інші ОЗ, інші необоротні матеріальні активи	109, 117	12
Група 10 – бібліотечні фонди	Бібліотечні фонди	111	–
Група 11 – МНМА	МНМА	112	–
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5
Група 13 – природні ресурси	Природні ресурси	114	–
Група 14 – інвентарна тара	Інвентарна тара	115	6
Група 15 – предмети прокату	Предмети прокату	116	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи	16	7

Зауважимо, що для об'єктів основних засобів, які обліковуються станом на 01.04.2011 р., обмеження строків корисного використання згідно з п. 145.1 ПКУ

діє щодо загального строку корисного використання. Тобто орієнтуватися тут потрібно на дату введення кожного конкретного об'єкта в експлуатацію та залежно від належності об'єкта до певної групи порівнювати його з мінімально допустимим строком.

Так, якщо, наприклад, підприємство в бухгалтерському обліку встановило строк корисного використання об'єкта на рівні п'ять років, і станом на 01.04.2011 р. чотири роки цього строку вже пройшло, то з мінімально допустимим строком корисного використання, установленим для відповідної групи в п. 145.1 ПКУ, потрібно порівнювати саме п'ять років, а не один рік, що залишився до закінчення строку корисного використання об'єкта з 01.04.2011 р. Може статися, що в наказі по підприємству під час зарахування об'єкта основних засобів на баланс застережено строк корисного використання, що не досягає мінімально допустимого строку, встановленого в п. 145.1 ПКУ. У такому разі в цілях нарахування податкової амортизації потрібно орієнтуватися лише на мінімально допустимі строки, прописані в п. 145.1 ПКУ. Інакше з боку податківців можливі претензії. У бухгалтерському обліку в принципі можна продовжувати керуватися строком, встановленим у наказі, хоча ми рекомендуємо все ж унести відповідні коригування до наказу по підприємству та збільшити строк експлуатації відповідного об'єкта і в бухгалтерському обліку. Цим підприємство уникне необхідності нарахування окремо бухгалтерської та окремо податкової амортизації.

У податковому обліку амортизація основних засобів нараховується з використанням тих самих методів, які застосовуються до об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку і які також застережені в наказі про облікову політику підприємства з метою складання фінансової звітності (пп. 145.1.5, 145.1.9 ПКУ). Нагадаємо, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Отже, згідно з п.п. 145.1.5 ПКУ нарахування амортизації основних засобів здійснюється із застосуванням декількох методів (див. табл. 2). Звертаємо увагу, що амортизація об'єктів основних засобів, які належать до

груп 9 (інші основні засоби), 12 (тимчасові (нетитульні) споруди), 14 (інвентарна тара), 15 (предмети прокату), нараховується прямолінійним чи виробничим методом (пп. 145.1.6 ПКУ). На основні засоби груп 1 (земельні ділянки) та 13 (природні ресурси) амортизація не нараховується (пп. 145.1.7 ПКУ). Щодо малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) та бібліотечних фондів, які за ПКУ не вважаються основними засобами, то амортизація може нараховуватися за рішенням платника податків одним із двох способів (рис. 2.2) (пп. 145.1.6 ПКУ) 1) “50/50 %”. Відповідно до нього амортизація нараховується у першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 % його вартості, що амортизується, а решта 50 % нараховуються у місяці списання об’єкта з балансу; 2) «100 %». За цим методом амортизація нараховується в першому місяці використання об’єкта в розмірі 100 % його вартості, що амортизується. Підприємство може переглядати певний метод амортизації в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об’єкта (пп. 145.1.9 ПКУ). У такому разі нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. Крім того, щодо різних об’єктів основних засобів тієї самої групи можуть застосовуватися кілька методів амортизації – законодавство платника в цьому не обмежує. Наприклад, цілком допускається транспортний засіб, що використовує адміністрація підприємства, амортизувати прямолінійним методом, а такий самий транспортний засіб, закріплений за службою збуту, амортизувати із застосуванням кумулятивного методу, хоч обидва ці об’єкти належать до тієї самої групи 5 основних засобів. При цьому інформацію про вибрані в цілях оподаткування методи амортизації має бути наведено в наказі про облікову політику підприємства.

Отже, на підставі порівняльної характеристики П(С)БО та ПКУ можна стверджувати, що зазначені нормативні документи містять певні відмінні положення щодо нарахування амортизації основних засобів.



Рис. 2.2. Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Домінік» для всіх груп основних засобів і для нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації. Термін корисного використання визначає комісія. На малоцінні необоротні матеріальні активи амортизація нараховується в розмірі 100% в момент введення в експлуатацію.

2.2. Облік амортизації необоротних активів та порядок відображення її у звітності підприємства

В бухгалтерському обліку до складу витрат підприємства входять амортизаційні відрахування, що розглядаються як витрати, котрі нічим не відрізняються від інших видів витрат. Пов'язаний такий підхід з принципом доходів та витрат, завдяки чому можна визначити фінансовий результат діяльності підприємства за відповідний звітний період. Отже, амортизація дає змогу визначити справедливую вартість активів, рівномірно переносити її на вартість виготовленої продукції та відшкодовувати первісну вартість активів, в результаті такого перенесення.

Процес організації обліку та нарахування амортизації основних засобів починається з розробки та затвердження підприємством облікових регістрів та документів для нарахування податкової та бухгалтерської амортизації, а також з визначення порядку їх заповнення. Міністерством фінансів встановлені типові форми первинних документів, однак первинні документи щодо обліку основних засобів та нарахування амортизації відрізняються від них.

Первинний облік основних засобів, нематеріальних активів та малоцінних необоротних матеріальних активів та нарахуваної амортизації на ПрАТ «Домінік» ведеться з використанням типових форм первинних документів.

На досліджуваному підприємстві облік амортизації основних засобів автоматизовано за допомогою системи «Віртуоз» Введення вручну даних про основний засіб здійснюється на основі технічних документів, інструкції по експлуатації тощо, а саме інформації про первісну вартість, норми амортизаційних відрахувань, код витрат для віднесення амортизаційних відрахувань, код норми амортизаційних відрахувань, суму зносу за даними переоцінки, рік випуску, дату введення в експлуатацію, і дозволяє здійснювати розрахунок сум амортизаційних відрахувань програмою. Також це дає можливість сформувати відомість нарахування амортизації для цілей бухгалтерського обліку за кожен місяць та відомість нарахування амортизації за квартал для отримання інформації в податковому обліку.

Суми амортизаційних відрахувань на підприємстві, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування №291, відображаються на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Субрахунки, які відкриваються до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», та їх характеристика наведені в таблиці 2.3.

За кредитом рахунка 13 відображається нарахувана амортизація основних засобів, а за дебетом – її зменшення.

Таблиця 2.3

Характеристика субрахунків до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Субрахунок рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	Характеристика
131 «Знос основних засобів»	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»
132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів

Нарахування амортизації на підприємстві залежно від видів діяльності відображається за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 тощо і за кредитом рахунку 131 для основних засобів і 133 для нематеріальних активів.

Наведемо відповідну характеристику рахунків витрат, які використовуються на підприємстві для нарахування амортизації:

– на 23 рахунку обліковуються витрати, що пов'язані з виробництвом продукції;

– 91 рахунок призначений для обліку загально виробничих витрат.

Сюди ми відносимо, наприклад, обладнання виробничих цехів;

– 93 рахунок призначений для обліку витрат, пов'язаних зі збутом продукції.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку амортизації наведено у таблиці 2.4.

Оскільки, обліковувати амортизацію на позабалансовому рахунку повинні усі підприємства, так як Закон України «Про інвестиційну діяльність» визнає амортизаційні відрахування власним джерелом інвестицій, ПрАТ «Домінік» окрім балансових рахунків обліку нарахованої амортизації підприємство може використовувати позабалансовий рахунок 09 «Амортизація». Цей рахунок є формальним відображенням колишнього

амортизаційного фонду, які уже давно не оговорюються в бухгалтерських нормативних документах.

Таблиця 2.4

Відображення зносу на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Введення в експлуатацію об'єкта: - основних засобів - нематеріальних активів	10 12	15
2	Нарахування амортизації об'єкта необоротних активів протягом терміну експлуатації об'єкта	23, 91, 92, 93	13
3	Списання раніше нарахованого зносу на зменшення первісної вартості при вибутті: - основного засобу - нематеріальних активів	13	10 12
4	Списана залишкова вартість реалізованого об'єкта - основних засобів - нематеріальних активів	972	10 12
5	Відображення відновлення корисності раніше переоціненого об'єктів основних засобів у частині відновлення суми додаткового капіталу	131	423
6	Відображення збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів при проведенні дооцінки таких об'єктів (у тому числі раніше уцінених) у частині збільшення суми нарахованого зносу (накопиченої амортизації)	10	131
7	Нарахування зносу (амортизації) основних засобів, використовуваних при створенні (спорудженні) об'єктів основних засобів	151	131
8	Нараховано знос основних засобів, що беруть участь у виробництві продукції (робіт, послуг)	23	131
9	Нарахування зносу основних засобів, що беруть участь у проведенні робіт, які відносяться до витрат майбутніх періодів	39	131
10	Відображено витрати корисності раніше дооціненого об'єкта основних засобів шляхом збільшення суми нарахованого зносу з одночасним зменшенням суми додаткового капіталу	423	131
11	Відображення витрат корисності (у тому числі раніше дооціненого) об'єкта основних засобів шляхом збільшення суми нарахованого зносу з одночасним списанням до складу витрат звітного періоду	977	131
12	Нарахування зносу необоротних активів загальновиробничого призначення	91	13
13	Нарахування зносу необоротних активів адміністративного призначення	92	13
14	Нарахування зносу необоротних активів, що забезпечують збут продукції	93	13
15	Нарахування зносу необоротних активів, що беруть участь в іншій операційній діяльності	949	13

Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, на рахунку 09 «Амортизація» ведуть облік нарахувань та використання амортизаційних відрахувань. Також там зазначено, що необхідно вести аналітичний облік тільки за такими напрямками використання амортизації як:

- будівництво, придбання (виготовлення), поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) необоротних активів;
- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Згідно з інструкцією, не потрібно здійснювати деталізацію нарахованої амортизації за кожним окремим інвентарним об'єктом, а також немає необхідності розшифровувати її в Примітках до річної фінансової звітності. Цілком достатньо скласти позабалансову проводку на загальну суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів.

На ПрАТ «Домінік» не використовують позабалансовий рахунок для обліку нарахованої амортизації, а тому не здійснюється контроль за цільовим використання сум амортизаційних відрахувань. В діючому законодавстві України не існує поки що ніяких регулюючих законів чи нормативних актів, згідно яких, підприємства повинні були б витрачати частину прибутку на відновлення необоротних активів, а відтак суми амортизаційних відрахувань є лише розрахунковими, тобто фіктивними.

Нарахована амортизація на підприємстві знаходить відображення при складанні фінансової, статистичної та податкової звітності.

Для коригування первісної вартості основних засобів та відображення їх достовірної оцінки, у фінансовій звітності суми амортизаційних відрахувань відображаються в балансі (рядки 1002 і 1012).

Амортизація є немонетарною статтею витрат, тобто відповідні витрати на створення основних засобів були вже понесені підприємством раніше на початку строку реалізації проекту. Амортизація скорочує базу оподаткування податком на прибуток підприємства і даний факт впливає на потоки грошових коштів підприємства, але сама по собі амортизація не є грошовим потоком, саме тому при прогнозуванні потоку грошових коштів підприємства амортизація додається до чистого операційного прибутку після оподаткування. Цей аспект враховується при заповненні звіту Про рух грошових коштів за непрямим методом у рядку 3505.

Окрім того сума нарахованої амортизації відображається у звіті Про фінансові результати у третьому розділі «Елементи операційних витрат» (рядок 2515)

У Примітках до річної фінансової звітності у розділі XIII Використання амортизаційних відрахувань» рядок 1300 «Нараховано за звітний рік» пов'язаний з іншими розділами приміток. Цей показник відповідає сумі нарахованої амортизації нематеріальних активів та основних засобів. Оскільки у попередні роки капітальні інвестиції могли бути меншими, ніж сума нарахованої за ці періоди амортизації, то використано за рік (рядок 1310) може бути більшою за суму нарахованої за звітний рік (рядок) 1300, тому для заповнення даного розділу використовується інформація тільки за звітний рік. Рядок 1310 включає дебетовий оборот рахунка 15 з урахуванням залишку рахунку 205 «Будівельні матеріали». При заповненні рядків, які стосуються використання амортизаційних відрахувань за основу треба брати 15 рахунок «Капітальні інвестиції».

На рахунку 15 не відображається вартість основних засобів та нематеріальних активів, що внесені до статутного фонду підприємства його засновником, вартість безоплатно одержаних основних засобів і нематеріальних активів та сума переоцінки основних засобів, оскільки вони до складу капітальних інвестицій не включається.

В процесі дослідження ПрАТ «Домінік», було встановлено, що за останні

роки не використовує нараховані суми амортизаційних відрахувань на оновлення необоротних активів.

До складу статистичної звітності, яку подає дане підприємство, відноситься форма 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) за відповідний рік», заповнена на підставі типових форм первинного обліку (інвентарних карток обліку руху основних засобів, актів приймання-передачі та актів списання основних засобів, інших первинних документів обліку основних засобів). В цій формі відображається первісна (переоцінена) і залишкова вартість основних засобів, сума амортизації за рік, вартість основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію (знос), вартість введених у дію та ліквідованих основних засобів, а також деталізація по групам основних засобів. Крім того ПрАТ «Домінік» подає статистичний звіт за формою 2-інвестиції (річна) «Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів».

Таким чином, з вище сказаного можна зробити висновок, що облік амортизації на ПрАТ «Домінік» організований відповідно до чинного законодавства на достатньо високому рівні.

2.3. Напрями удосконалення обліку амортизації необоротних активів

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа загальноприйнятих в державі.

Ми вважаємо за доцільне, звернути увагу на те, що до облікової політики ПрАТ «Домінік» відсутні деякі додатки, які б розкривали організаційні аспекти обліку основних засобів загалом, та нарахування амортизації зокрема. Так, в

обліковій політиці досліджуваного підприємства відсутня інформація щодо строків, місць та відповідальних за проведення інвентаризації. В свою чергу, у додатках до облікової політики ПрАТ «Домінік» варто навести інформацію про осіб, відповідальних за підпис документів та графік документообігу, яким можна сформулювати по окремих документах та по окремих видах операцій з основними засобами.

Оскільки, на сьогоднішній день, стратегія застосування міжнародних стандартів передбачає впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. Тому досить важливим етапом удосконалення обліку основних засобів та нарахування амортизації є гармонізація П(С)БО 7 з М(С)БО 16 «Основні засоби», зокрема у частині:

- у П(С)БО 7 потрібно визначити необхідність проводити переоцінку основних засобів лише в тому разі, якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити;
- варто запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів, яка повинна бути документально засвідчена;
- при операціях обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням;
- у П(С)БО 7 доцільно дати посилання на П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» щодо встановлення порядку зменшення корисності активів.

Отже, удосконалення у методиці та методології обліку основних засобів та їх амортизації отримає своє відображення і у поліпшенні інформації, яка наводиться у статистичних звітах, зробить її більш прозорою. На нашу думку, для більш повного відображення інформації про наявність і рух основних засобів, та їх амортизацію (знос) доцільно розділи звіту № 11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)» доповнити графами, які відображали б результат переоцінки, втрати від зменшення корисності за

звітний період та більш більш детально розкрити амортизацію основних засобів.

Проаналізувавши звіт № 11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)», складений на ПрАТ «Домінік», ми дійшли висновку, що для забезпечення деталізації інформації про амортизацію основних засобів за рік та забезпечення її співставності з формою № 1 «Баланс» необхідно у графі 10 «Амортизація основних засобів за рік» відображати суми нарахованої амортизації лише за звітний період за видами економічної діяльності. В той же час до звіту додати графи 11

«Амортизація на початок року» та 12 «Амортизація на кінець року», в яких відображатиметься знос з урахуванням минулих звітних періодів. В свою чергу дані наведені за рядком 100 у розрізах нарахованого зносу будуть співставними з рядком 1012 «Знос» форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» на початок та на кінець року.

При використанні основних засобів вони втрачають свою споживчу вартість, переносячи її частинами на новостворений продукт, виконані роботи. В зв'язку з інфляцією виникає необхідність переглядати вартість основних засобів, в більшості випадків їх дооцінюють з метою відображення за справедливою вартістю, це розширює можливості підприємства щодо накопичення коштів необхідних для оновлення основних засобів, збільшення обсягів кредитування, зменшення розміру податку на прибуток за рахунок амортизаційних відрахувань. Виходячи з цього, ми вважаємо, що у II розділі

«Склад основних засобів» після графи 1 «Наявність на кінець року» форми №11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)» доцільно додати графу 2 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) первісної вартості» та графу 3 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) зносу». Відображення сум, на які відбувається дооцінка (уцінка) основних засобів у звіті дасть змогу виявити реальну вартість активів підприємства та зробить дані з обліку більш прозорими.

Зменшення й відновлення корисності об'єктів основних засобів пов'язані

відбиттям у бухгалтерському обліку втрат або вигод. Таким чином, можна визначити, що втрати від зменшення корисності – це сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму очікуваного відшкодування, вигоди від відновлення корисності – це величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, певної на дату відновлення корисності без обліку попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість. Отже, на нашу думку, доречним буде у II розділі «Склад основних засобів» форми № 11-ОЗ після графи 3 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) зносу» додати графу 4 «Втрати від зменшення корисності» та графу 5 «Вигоди від відновлення корисності». Таким чином користувачі статистичної інформації матимуть інформацію про реальну вартість основних засобів за період.

Розглядаючи повноту наведеної інформації про основні засоби не менш важливим є відображення основних засобів переданих чи отриманих у фінансову та операційну оренди. Тому, ми вважаємо, що розділ II форми № 11-ОЗ повинен бути доповнений графами стосовно фінансової та операційної оренди. Варто відмитити, що всі доповнення внесені у II розділ форми № 11-ОЗ повинні співставлятися з графами форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Отже, виходячи з проведеного аналізу організації обліку основних засобів загалом, та нарахування амортизації зокрема, ми вважаємо, що однією з головних причин виникнення суперечностей між бухгалтерським та податковим обліком амортизації основних засобів є недосконалість, суперечливість законодавчої бази, яка складається з нормативів та правил, що регулюють як діяльність усього підприємства, так і окремі її компоненти. В свою чергу, законодавча база є важелем, на який спирається вся методологія обліку. Тому вона має створювати об'єктивні і безперечні умови логічного розв'язання будь – яких проблем, що виникають при здійсненні діяльності підприємства.

Пошук шляхів зменшення витрат підприємства, визначення резервів зниження собівартості виготовленої продукції та правильність розрахунку

прибутку до оподаткування – все це, і багато іншого стає причиною неможливого без правильного і раціонального розрахунку витратної частини, пов'язаної з амортизацією основних засобів. Досліджуючи суть суперечностей, які виникають між податковим і бухгалтерським обліком амортизації основних засобів, значну увагу слід приділити операціям, пов'язаним із списанням та ліквідацією основних засобів, відповідністю строку використання та методами нарахування тощо.

Щоб уникнути проблем з визначенням виробничого призначення основних засобів на підприємствах слід зробити обов'язковим документальне затвердження сфери виконання основних засобів у господарській діяльності підприємства, яке дасть підприємству змогу уникнути проблем при перевірці правильності обліку амортизації основних засобів податковими органами.

Оскільки значно ускладнюється контроль за правильністю обліку основних засобів і нарахуванням амортизації основних засобів, зменшуються витрати часу на їх розподіл, то найбільш раціональним, для усунення перелічених негативних чинників буде обліковувати витрати у бухгалтерському та податковому обліку ідентично.

Ми вважаємо, що для забезпечення ефективності діяльності підприємства та підтримання конкурентоспроможності продукції необхідно обрати, такий метод амортизації, який дає змогу тимчасово зменшувати ціну продукції від базового значення до кризового і усувати зону збиткової роботи.

Оскільки кількісну та якісну характеристику амортизаційній політиці надає обраний метод нарахування амортизації, то при обґрунтуванні вибору підприємством певного методу амортизації необхідно виходити з наступних положень:

- якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисної служби, то найдоцільніше застосовувати методи прискореної амортизації. Це пояснюється тим, що в перші роки експлуатації продуктивність є найбільшою, а в кінці строку корисного використання, як правило, зростають витрати на ремонт;

– якщо майбутня динаміка ходу має тісний зв'язок з фактичною величиною випуску продукції впродовж строку корисного використання основного засобу, найбільш точної відповідності між доходами та витратами можна досягти, застосовуючи спосіб одиниць (обсягу) продукції;

– у випадках неможливості передбачення з достатнім ступенем надійності динаміки майбутніх витрат, метод нарахування амортизації може бути обраний, виходячи із простоти розрахунків, що сприяє зниженню витрат на ведення обліку.

Таким чином, розглядаючи можливі методи амортизації основних засобів варто відмітити, що до прискорених (дегресивних) методів відносяться кумулятивний, метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості. Особливістю цих методів є те, що за їх допомогою стало можливим врахувати вплив не лише показників фізичного зносу основних засобів але великою мірою і морального та при їх використанні значна частина амортизації балансового активу припадає на перші роки його служби.

Ілюстративно застосування дегресивного методу можна представити за допомогою рисунку 3.1.

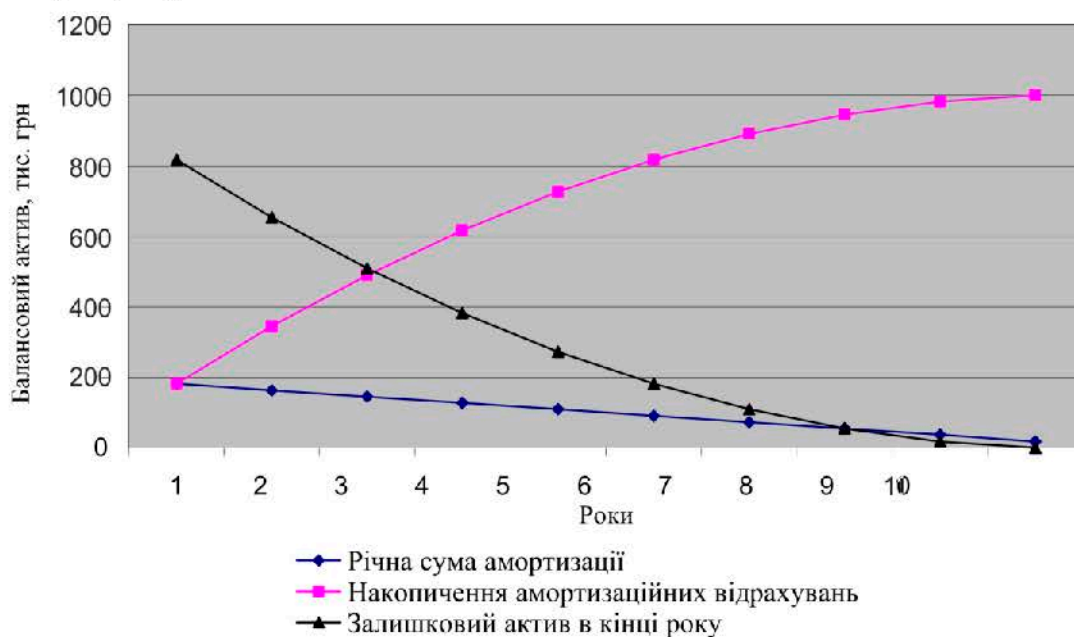


Рис. 2.3. Дегресивний метод нарахування амортизації з використанням арифметичної прогресії

В свою чергу, рисунок 2.4 ілюструє прогресивний метод нарахування амортизації.

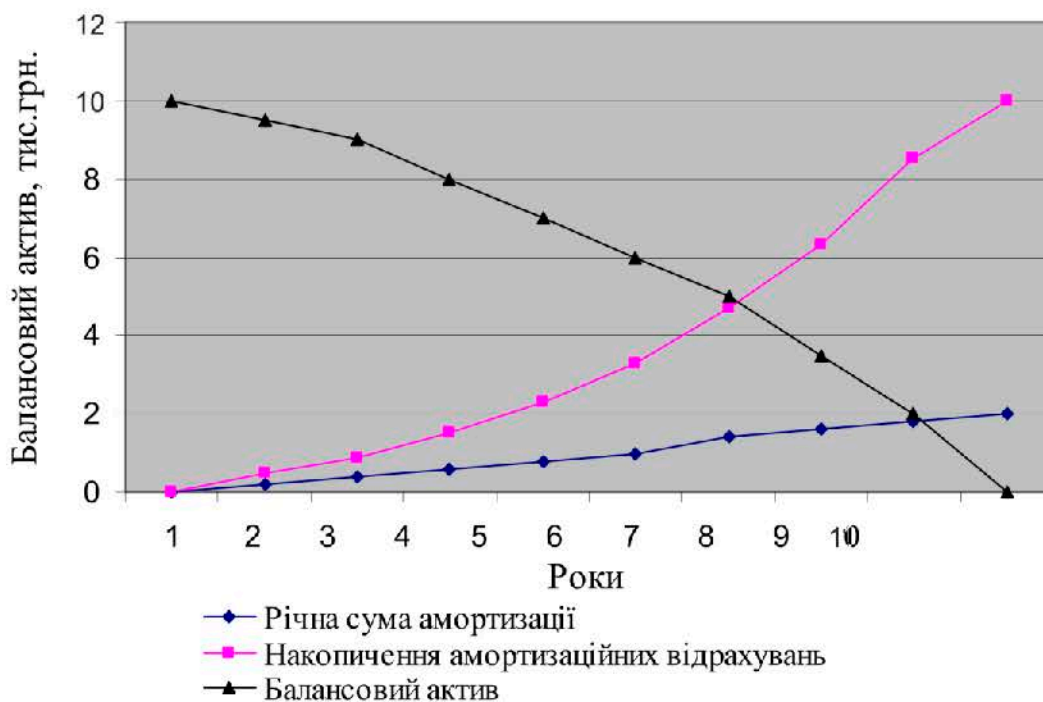


Рис. 2.4. Прогресивний метод нарахування амортизації

В той же час, заслуговують на порівняльний аналіз амортизаційні відрахування, коли вони нараховуються на залишкову вартість основних засобів (дегресивні методи), та амортизаційні відрахування розраховані пропорційним методом (рисунок 2.5).

З метою вибору оптимальної амортизаційної політики на ПрАТ «Домінік» на сучасному етапі, в період кризи, необхідно враховувати цілий ряд явищ, які відбуваються в такий момент, таких як спад попиту, а відповідно і обсягів виготовленої продукції, зменшення цін, зростання конкурентної боротьби тощо. В свою чергу після переходу через пік кризи спостерігатиметься поступове зростання зазначених показників. Цей етап можна показати такою моделлю (рисунок 2.6).

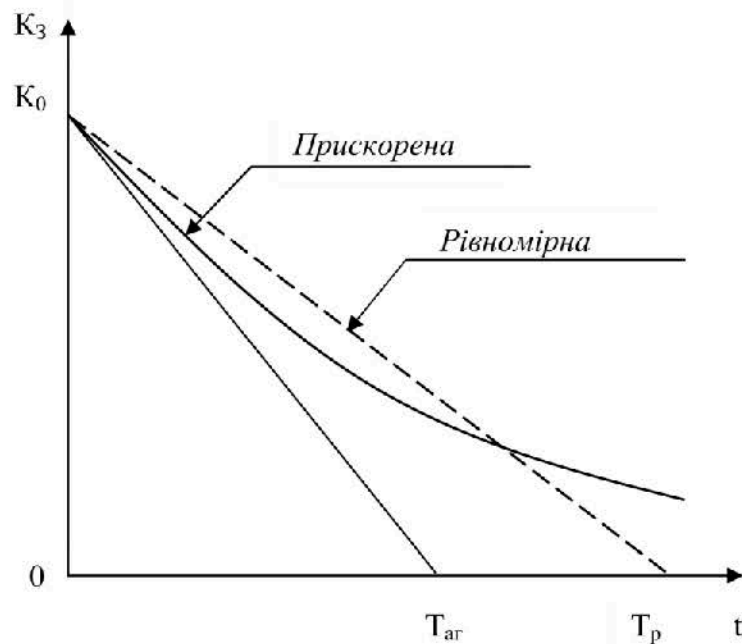


Рис. 2.5. Графічне зображення зміни залишкової вартості основних засобів (K_3) при рівномірному і прискореному методі розрахунку амортизаційних відрахувань

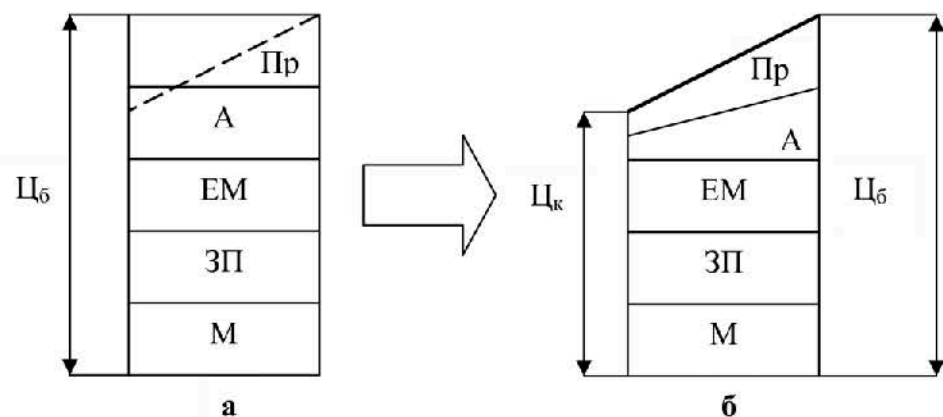


Рис. 2.6. Графічне зображення сутності застосування сповільненого (прогресивного) методу нарахування амортизаційних відрахувань під час додання кризових явищ

Варто зазначити, що на рисунку 2.6 а — початкова базова модель; б — під час додання кризових явищ; $Ц_б$ і $Ц_к$ — ціна базова і кризова; пунктирна лінія — недоотриманий прибуток і амортизаційні відрахування; А — амортизація

основних засобів; ЗП – заробітна плата працівників; М – матеріальні витрати.

В свою чергу, як видно з рисунку 2.6 при доланні кризових явищ амортизаційні відрахування слід нараховувати за прогресивними (сповільненими) методами. Це дає змогу тимчасово зменшувати ціну продукції від базового значення до кризового і усувати зону збиткової роботи. Окрім того, застосування прискореної амортизації, під час кризи, погіршує стан підприємства ще й через те, що підприємство, нараховуючи значні суми амортизаційних відрахувань, як того вимагає податковий облік, фактично ці суми не отримує. Це пояснюється тим, що більшість підприємств в цей період є збитковими, а збитки найпростіше компенсувати за рахунок прибутку і амортизаційних відрахувань.

Проаналізувавши вітчизняні методи нарахування амортизації основних засобів слід зазначити, що жоден з цих методів не дає однозначної відповіді на проблему розподілу амортизованої вартості. Дана проблема полягає не в тому, що відсутні рішення, а в тому, що їх дуже багато, і жодне з них не є переконливим. Тому вибір методу нарахування амортизації основних засобів необхідно здійснювати в кожному конкретному випадку, аналізуючи всі «за» і «проти».

Отже, з метою удосконалення обліку амортизації основних засобів пропонуємо здійснення таких заходів:

- усі витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів (поточний і частково капітальний ремонт, реконструкцію і модернізацію, технічне переоснащення), включати до валових витрат і собівартості продукції, які необхідно враховувати за місцем виникнення (цехами, підрозділами і за об'єктами);

- надати підприємству право самостійного вибору періоду відшкодування первісної вартості при застосуванні прискореної амортизації;

- при встановленні норм амортизації додатково встановлювати коефіцієнти, що враховують умови експлуатації об'єкта та змінність роботи.

Не менш важливим є зазначити, формуючи оптимальну амортизаційну

політику сучасним підприємствам варто надати можливість обирати серед альтернативних методів нарахування амортизації, що передбачені стандартами GAAP, таких як метод списання та заміни, метод групового та складеного обліку зносу, метод оцінки основних засобів, що розраховуються наступним чином:

Метод списання та заміни використовується організаціями, які мають велику кількість відносно малоцінних основних засобів, що розташовані на великій географічній території, здебільшого це енергопостачальні компанії. Знос за окремими основними засобами не нараховується, при їх списанні не відображається прибуток чи витрати, а рахунок нарахованого зносу не використовується. Амортизаційні відрахування розраховуються наступним чином (формула 2.1):

$$\sum_{AB} = COZ_1 - LB, \quad (2.1)$$

де $\sum_{AB}$ – сума амортизаційних відрахувань;

COZ_1 – вартість списаних основних засобів за період; LB – ліквідаційна вартість.

При нарахуванні амортизації за груповим і складеним методами об'єктом нарахування амортизації є група активів, сукупна вартість яких обліковується на загальному контрольному рахунку. Механізм нарахування амортизації полягає в тому, що вартості об'єктів підсумовуються і заносяться на єдиний рахунок (формула 2.2).

$$\sum_{AP} = HA_{сер} \times BB_{кр}, \quad (2.2)$$

де $\sum_{AP}$ – річна сума амортизації;

$HA_{сер}$ – середня норма амортизації по групі об'єктів;

$BB_{кр}$ – балансова вартість контрольного рахунку, яка складається з балансових вартостей об'єктів, що входять до групи.

Застосування складеного методу є можливим, якщо основні засоби, з яких складається об'єкт, мають приблизно однаковий термін служби і є єдиним цілим. Відмінність цього методу нарахування амортизації від традиційного підходу полягає в тому, що амортизація нараховується не на кожен складову об'єкта основних засобів, а на об'єкт у цілому. Недоліком цього методу є певна умовність при визначенні терміну корисного використання (формула 2.3).

$$\sum_{AP} = BA / T_{\text{вик}}, \quad (2.3)$$

де $\sum_{AP}$ – річна сума амортизації;

BA – вартість, що амортизується;

$T_{\text{вик}}$ – термін використання складного об'єкта.

Метод оцінювання основних засобів передбачає, що наприкінці кожного звітного періоду основні засоби оцінюються згідно з їх станом на поточний момент. Переоцінка вартості основних засобів у сторону підвищення не робиться. В той же час застосування цього методу на практиці має серйозний недолік – це постійна оцінка основних засобів, яка завжди буде досить приблизною та на її проведення витратиметься багато часу та його застосування створює умови для зловживання (формула 2.4).

$$\sum_{AB} = BOZ_0 - BOZ_1, \quad (2.4)$$

де $\sum_{AB}$ – сума амортизаційних відрахувань;

BOZ_0 – вартість основних засобів на кінець попереднього періоду;

BOZ_1 – вартість основних засобів на кінець звітного періоду, яка розраховується за формулою 2.5:

$$BOZ_1 = BOZ_0 \times \% \text{ зн}, \quad (2.5)$$

де $\% \text{ зн}$ – відсоток знецінення;

Також, не менш важливим є те, що в результаті проведеного дослідження

встановлено важливу роль системи норм амортизації у формуванні амортизаційної політики, удосконалення якої необхідно проводити за умови виконання наступних вимог:

- структура норм амортизації повинна відображати принципові особливості виробничих відносин та цілі виробництва;
- в нормах амортизації повинні враховуватись моральний та фізичний зноси основних засобів;
- норми амортизації повинні бути економічно обґрунтованими;
- при виборі норм амортизації важливою економічною умовою є необхідність скорочення можливих втрат, спричинених моральним зносом в умовах розвитку виробництва та промисловості.

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

В той же час, аналіз практики внутрішнього контролю на ПрАТ «Домінік» засвідчує достатньо низький рівень технічного озброєння внутрішніх контролерів. За допомогою комп'ютерних програм здійснюють формування контрольних даних, прийоми документального контролю. Не можна вважати поширеним використання комп'ютерних засобів під час проведення інвентаризацій.

Результати проведеного дослідження свідчать, що можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо. В окремих випадках система внутрішнього контролю не відповідає вимогам наукового управління з причин методологічного, методичного і організаційного характеру. У зв'язку з цим виникає потреба розробити методи оптимізації контрольної системи підприємства.

Серед методів підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві пропонуємо застосовувати метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротацію кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками підприємницької діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, збору інформації про покупців і замовників, діагностики і прогнозування проблем. Також з метою оптимізації контрольної системи ПрАТ «Домінік» пропонуємо виокремити службу внутрішнього аудиту.

Також, не менш важливим, методом оптимізації контрольної системи підприємства є бюджетний контроль, який забезпечує своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від запланованих, їх причин та забезпечує відповідну реакцію на них. Результати здійснення такого контролю повинні відображатись у щоденних, тижневих, декадних, місячних і квартальних контрольних звітах.

Таким чином, застосування наведених методів в практичній діяльності безсумнівно сприятиме якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємства та його економічного зростання.

Висновки за розділом 2

Підприємство самостійно має визначитись та зафіксувати в обліковій політиці, який саме метод воно застосовуватиме. Проте бухгалтер будь-якого підприємства повинен вільно орієнтуватися у кожному з методів, аби порадити керівництву, котрий же з них стане найефективнішим та найдоцільнішим з урахуванням конкретних умов діяльності.

Основними чинниками, які впливають на вибір методу нарахування амортизації, є особливості основних засобів та інших необоротних активів щодо інтенсивності їх фізичного та морального зносу, а також обрана стратегія

менеджменту стосовно оновлення засобів виробництва та формування джерел власних коштів підприємства.

Обираючи метод нарахування амортизаційних відрахувань, доцільно зробити певні кроки (послідовність дій).

По-перше, спрогнозувати обсяги продажів продукції промисловості, враховуючи замовлення постійних партнерів та дослідження стадій життєвого циклу продукції для тих типів виробництва, де можна чітко їх визначити.

По-друге, спрогнозувати прибутковість продажів з урахуванням кон'юнктури ринку, прогнозних очікувань щодо політичних та економічних змін у країні, встановленої норми рентабельності.

По-третє, змінити методи амортизації та розрахунок норм амортизації з урахуванням таких зауважень: не завжди “найшвидшим” методом нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби є метод прискореного зменшення залишкової вартості; обираючи той чи інший метод, необхідно чітко визначитися із розміром ліквідаційної вартості, а також терміном експлуатації основних засобів.

На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Домінік» для всіх груп основних засобів і для нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації. Термін корисного використання визначає комісія. На малоцінні необоротні матеріальні активи амортизація нараховується в розмірі 100% в момент введення в експлуатацію.

Облік амортизації на ПрАТ «Домінік» організований відповідно до чинного законодавства на достатньо високому рівні.

Результати проведеного дослідження свідчать, що можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо. В окремих випадках система внутрішнього контролю не відповідає вимогам наукового управління з причин методологічного, методичного і організаційного характеру. У зв'язку з цим виникає потреба розробити методи оптимізації контрольної системи підприємства.

Серед методів підвищення ефективності функціонування системи

внутрішнього контролю на підприємстві пропонуємо застосовувати метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротацію кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками підприємницької діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, збору інформації про покупців і замовників, діагностики і прогнозування проблем. Також з метою оптимізації контрольної системи ПрАТ «Домінік» пропонуємо виокремити службу внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Організація і методика аудиту амортизації необоротних активів

На досліджуваному підприємстві проведення аудиту є обов'язковим відповідно до законодавства. Аудиторська перевірка фінансової звітності за 2018 рік проводилася аудиторською фірмою Товариство з обмеженою відповідальністю "Січень-Аудит" і думка аудитора була умовно-позитивною.

Аудит амортизації необоротних активів є складовою частиною процедури проведення незалежного аудиту необоротних активів на підприємстві.

Мета аудиту необоротних активів – підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Предмет аудиту необоротних активів – господарські процеси та операції, пов'язані з придбанням, створенням, переміщенням та вибуттям необоротних активів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту необоротних активів можуть бути:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку необоротних активів;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку необоротних активів;
- види необоротних активів;
- групи необоротних активів в середині кожного виду, їх первісна і залишкова вартість;
- правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з

придбанням, виготовлення, рухом і вибуттям необоротних засобів;

- стан оперативного, інвентарного, аналітичного, синтетичного обліку;
- амортизація та індексація необоротних активів;
- операції з операційної та фінансової оренди необоротних активів;
- операції з капітального та поточного ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції необоротних активів;

днання, модернізації та реконструкції необоротних активів;

- інформація про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Нормативно-правовим забезпеченням аудиту необоротних активів є наступні документи:

1) Державний класифікатор України ДК 013-97 «Класифікація основних фондів» / Наказ Держкомстату України № 507 від 19.08.97;

2) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів/ Наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.09;

3) Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів / Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.03;

4) Про затвердження типових форм первинного обліку / Наказ Міністерства фінансів України № 352 від 29.12.95;

5) Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів / Наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.04;

6) Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні / Закон України № 2658-III від 12.07.01;

7) Про фінансовий лізинг / Закон України № 1381-IV від 11.12.03;

8) Про цінні папери та фондовий ринок / Закон України № 3480-IV від 23.02.06;

9) П(С)БО 7 «Основні засоби»;

10) П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

11) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;

- 12) П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»;
- 13) П(С)БО 14 «Оренда»;
- 14) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
- 15) П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»;
- 16) П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- 17) П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Оскільки аудит будь-якого об'єкту, який, крім іншого, є й об'єктом бухгалтерського обліку, повинен відбуватися за дедуктивним методом, тобто від загального до часткового – починаючи з перевірки звітності та закінчуючи первинними документами за визначеним об'єктом, то всі подальші питання, пов'язані з аудиторськими доказами визначеного в темі об'єкту або групи об'єктів перевірки будуть розглядатися на трьох основних групах носіїв інформації:

- фінансовій звітності (табл. 3.1);
- реєстрах обліку (в умовах автоматизації обліку використовуються реєстри і звіти, які формує система);
- первинних документах.

Таблиця 3.1

Відображення об'єктів необоротних активів у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
1	2	3
<i>Основні засоби</i>		
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1011	Первісна вартість (основні засоби)
	1010	Основні засоби
Примітки до річної фінансової звітності	100-180, 190-250, 260	Таблиця II «Основні засоби», графа 3
<i>Нематеріальні активи</i>		
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1001	Первісна вартість (нематеріальні активи)
	1000	Нематеріальні активи
Примітки до річної фінансової звітності	010-070	Таблиця I «Нематеріальні активи», графа 3

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Знос (амортизація) необоротних активів		
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1012	Знос (основні засоби)
	1002	Накопичена амортизація (нематеріальні активи)
Примітки до річної фінансової звітності	100-180, 190-250, 260	Таблиця II «Основні засоби», графа 4
	010-070, 080	Таблиця I «Нематеріальні активи», графа 4
Незавершені капітальні інвестиції		
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1005	Незавершені капітальні інвестиції
Примітки до річної фінансової звітності	280-340	Таблиця III «Капітальні інвестиції»
Довгострокові фінансові інвестиції		
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1030 1035	Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; інші фінансові інвестиції.
Примітки до річної фінансової звітності	350-370 380-410	Таблиця IV «Фінансові інвестиції» рядок А «Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі» рядок Б «Інші фінансові інвестиції»

Загальний перелік документів, які використовуються для відображення руху необоротних активів умовно можна розподілити на дві частини:

- документи, які використовують для обліку декількох або всіх об'єктів обліку;
- документи, притаманні тільки основним засобам – з шифром 03.

Так, основні документи першої групи, які застосовуються для різних об'єктів обліку, в тому числі використовуються і при відображенні руху основних засобів наведено у додатку Т.

Документи другої групи (тобто документи щодо обліку безпосередньо основних засобів, які виписуються вже на підприємстві, котре отримало основний засіб) затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» та більш конкретно розкриті у «Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів».

За цим Наказом, господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами (Додаток У):

Після надходження, у процесі господарської діяльності основні засоби використовуються, тобто вони переносять свою вартість на собівартість (зношуються), вони ремонтуються, їх продають, ліквідують тощо. Тому в таблиці, поданій нижче, розглянуто основні документи, які відображають рух основних засобів на інших етапах виробничого циклу (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

Групування первинних документів з обліку основних засобів відносно їх руху в процесі діяльності (крім надходження)

Рух основних засобів	Назва (коротка) та форми документів
1	2
Знос (амортизація)	- Розрахунок амортизації 03-14; - Розрахунок амортизації 03-15; - Розрахунок амортизації 03-15; - Самостійно розроблені відомості розрахунку амортизації
Ремонт	- Інвентарна картка 03-6; <i>Власними силами (господарський спосіб):</i> - Накладна М-11; - Акт приймання-здачі 03-2; - документи з формування витрат підприємства. <i>Сторонніми організаціями (підрядний спосіб):</i> - Договір – за наявністю; - Рахунок-фактура № 868 - Довіреність М-2; - Видаткова накладна та/або Товарно-транспортна накладна 1- ТН; - Податкова накладна; - Акт приймання-передачі 03-1; - Акт приймання-здачі 03-2; - Акт виконаних робіт (наданих послуг); - КО-1, чек або Платіжне доручення.
Вибуття	<i>Ліквідація:</i> - Наказ керівника підприємства; - Акт на списання основних засобів 03-3; - Акт на списання автотранспортних засобів 03-4; - Інвентарна картка 03-6; - Інші форми документів аналітичного обліку основних засобів (03-7, 03-8, 03-9); - документи з формування витрат підприємства з ліквідації (заробітна плата, МШП тощо – буде розглянуто у питаннях відповідних тем).

Продовження табл. 3.2

1	2
	- Накладна М-11. <i>Продаж:</i> - Договір – за наявністю; - Рахунок-фактура № 868 - Довіреність М-2; - Видаткова накладна та/або Товарно-транспортна накладна 1-ТН; - Податкова накладна; - Акт приймання-передачі 03-1; - Інвентарна картка 03-6; - Інші форми документів аналітичного обліку основних засобів (03-7, 03-8, 03-9); - КО-1, чек або Платіжне доручення.

Документами другої групи, які притаманні тільки нематеріальним активам є первинні документи з шифром НА (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Документи з руху нематеріальних активів, які визначено

Наказом Мінфіну № 732

Назва і шифр форми	Мета застосування
1	2
Форма № НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Складається призначеною наказом керівника підприємства комісією в 1-му примірнику на кожний окремий об'єкт в момент введення нематеріальних активів в господарський оборот
Форма № НА-2 Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Відкривається в бухгалтерії на кожен об'єкт або групу об'єктів в 1-му примірнику.
Форма № НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для оформлення вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при їх списанні (ліквідації) Складається призначеною наказом керівника підприємства комісією у 2-х примірниках в момент вибуття (ліквідації) об'єкта; один примірник передається у бухгалтерію, другий залишається у матеріально відповідальній особі.

Продовження табл. 3.3

1	2
Форма № НА-4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	- для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. Складається в 1-му примірнику окремо по кожному місцю перебування об'єктів та по кожній матеріально відповідальній особі.

Документальне оформлення зносу (амортизації) необоротних активів вже було розглянуто на етапах відображення документування руху основних засобів та нематеріальних активів у таблицях 3.2 та 3.3.

Планування аудиту будь-якого об'єкта, який, крім іншого, є й об'єктом бухгалтерського обліку, має відбуватися за дедуктивним методом, тобто від загального до часткового – починаючи з перевірки звітності та закінчуючи первинними документами за визначеним об'єктом.

Оскільки будь-який план перевірки є власністю аудиторської фірми чи аудитора, залежить від досвіду та компетентності особи, яка його склала, від завдань перевірки, термінів виконання, доступності достовірності, достатності та прийнятності необхідної інформації тощо, то остаточно визначених та затверджених на рівні держави чи певної галузі планів аудиту не існує. Так само відсутні й жорстко визначені складові, за якими план аудиту складається, подані у літературних джерелах плани аудиту, розроблені різними авторами, за своєю основою є подібними, але мають і відмінності.

Завданнями аудиту необоротних активів у цілому є:

- перевірка правильності віднесення активів підприємства до необоротних активів та їхніх видів;
- перевірка правильності формування первісної вартості необоротних активів, виходячи з різних шляхів їхнього надходження;
- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з необоротними активами, їхнє надходження, внутрішнє переміщення та вибуття;
- перевірка відповідності застосування, правильності розрахунку та

своєчасного відображення зносу основних засобів/амортизації нематеріальних активів;

- перевірка доцільності проведення ремонту необоротних активів контроль за витратами на капітальний та поточний ремонт, за правильністю їх відображення;

- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів (реалізації, продажу, ліквідації);

- підтвердження законності та правильності відображення в обліку операцій з операційної та фінансової оренди необоротних активів як у орендодавця, так і у орендаря;

- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших операцій з необоротними активами.

Програму (розширений план) аудиту за конкретним об'єктом, визначеним поточною темою відповідно до складеного плану аудиту, подано у Додатку Ф [19].

З вище викладеного можна зробити висновок, що аудит необоротних активів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації та т. і., ще й одна із важливих частин в загальному аудиті підприємства, тому що може значно впливати на його кінцеві результати.

Як зазначалося вище, аудит амортизації необоротних активів є складовою аудиту необоротних активів взагалі.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку необоротних активів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінку граничної вартості основних засобів, яка свідчить про розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;

- особливості аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- термін корисної дії нематеріальних активів;
- метод нарахування амортизації нематеріальних активів;
- складання звітності матеріально відповідальними особами;
- наявність та використання робочого плану рахунків для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- використання типових та створених підприємством первинних документів, реєстрів обліку, наявність графіку документообігу тощо;
- вивчення посадової інструкції бухгалтера з обліку необоротних активів, а саме – права і обов'язки цієї посадової особи для з'ясування доказів, які можна отримати від цієї посадової особи.

Окремі моменти із Наказу про облікову політику аудитор відображає у своїх робочих документах.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух необоротних активів.

Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку необоротних активів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу та за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, а саме – аудитор здійснює безпосередньо процес перевірки, використовуючи при цьому різні методи і прийоми.

Наступним кроком аудитор починає вивчати окремо особливості бухгалтерського обліку для підтвердження інформації про стан:

- а) основних засобів ;
- б) інших необоротних матеріальних активів;
- в) нематеріальних активів;

- г) капітальних інвестицій;
- д) довгострокових фінансових інвестицій;
- е) довгострокової дебіторської заборгованості
- ж) довгострокових біологічних активів.

При проведенні аудиту основних засобів, відповідно до програми (розширеного плану), аудитор повинен ознайомитись з нормативно-законодавчими документами та внутрішніми стандартами, які регламентують облік і використання основних засобів на підприємстві.

Після цього також доцільно розглянути наступні питання:

Аудит наявності та руху основних засобів. При вивченні цього питання аудитор повинен виконати ряд наступних аудиторських процедур:

- порівняти статті Балансу (031, 032, 020) або Балансу (Звіту про фінансовий стан) (1011, 1012, 1005) з даними таблиці 1 Приміток до річної фінансової звітності (Форма № 5) для з'ясування відповідності даних. Крім того, доцільно цю інформацію порівняти із даними статистичної звітності 11-03;

- порівняти дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками для уточнення даних за рахунками 10, 11, 131, 132, 152, 153. При виявленні відхилень аудитор фіксує їх у робочих документах ;

- порівняти дані Оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Головної книги, здійснити вивчення операцій про рух основних засобів, а саме – у якому місяці і на яку суму були проведені операції щодо надходження чи вибуття основних засобів. При автоматизації обліку вивчаються записи Оборотної відомості, Головна книга, а також регістри обліку «Аналіз по рахунку 10», «Аналіз по рахунку 11», «Аналіз по рахунку 13», «Аналіз по рахунку 15» на предмет виявлення господарських операцій з руху основних засобів. Аудитор повинен у робочих документах зафіксувати всі ці господарські операції та перевірити їх суцільним методом, так як вони мають найбільший ризик щодо невірного відображення їх на рахунках

бухгалтерського обліку, неправильного формування первісної вартості та результатів від ліквідації;

- перевірити правильність збереження паспортної та технічної документації на основні засоби, які знаходяться у власності суб'єкта господарювання;

- перевірити результати проведення річної інвентаризації. При цьому, необхідно звернути увагу на те, як проводилась інвентаризація – формально чи фактично, яким чином відображені результати інвентаризації. Якщо аудитор визначає певні невідповідності чи порушення, він фіксує їх у робочих документах;

- перевірити всі договори на придбання чи реалізацію основних засобів, наявність та правильність оформлення під них первинних документів;

- звернути особливу увагу на правильність формування первісної вартості та відображення витрат, пов'язаних з придбанням, а також з ліквідацією основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірити правильність організації аналітичного обліку, з'ясувати, чи закріплені основні засоби за матеріально відповідальними особами, як часто проводиться їх інвентаризація тощо;

- з'ясувати, чи проведено розподіл основних засобів за групами амортизації;

- перевірити, як ведуться інвентарні картки, як часто в них здійснюються записи, чи всі записи щодо проведення ремонтів та нарахованих сум амортизації відображаються у них;

- перевірити всі первинні документи з надходження основних засобів, які підтверджують суму витрат на їх придбання, монтажні роботи (товарно-транспортні накладні, наряди на виконану роботу тощо) та визначають правильність первісної оцінки придбаних основних засобів, своєчасність введення їх в експлуатацію, оформлення Актом приймання-передачі 03-1, віднесення до певної групи за нормами амортизації, а також правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з їх

придбанням;

- звернути особливу увагу на операції з надходження основних засобів, а саме – у якості внесків до статутного капіталу (правильність документального оформлення, відсутність податкового кредиту з податку на додану вартість, правильність визначення первісної вартості, відображення на рахунках), у результаті безкоштовного надходження, придбання за операціями фінансового лізингу тощо;

- перевірити доцільність та необхідність ліквідації основних засобів, реалізації основних засобів, правильність документального оформлення, наявність наказів, розпоряджень про ліквідацію основних засобів, експертну оцінку їх вартості у разі необхідності, правильність оформлення актів ліквідації 03-3 та 03-4, правильність відображення витрат, пов'язаних із ліквідацією, наявність цінних відходів і їх вартість, яка відображена у акті, визначення суми зносу, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

- особливу увагу необхідно приділити обліку інших необоротних матеріальних активів відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби» та податкового законодавства.

Аудит правильності нарахування амортизації та зносу основних засобів необхідно починати із визначення методів нарахування амортизації основних засобів відповідно до Наказу про облікову політику, правильності віднесення основних засобів до груп, виходячи із норм амортизації, перевірити правильність нарахування амортизації, виходячи з терміну введення об'єктів в експлуатацію та терміну корисної дії, при цьому необхідно перевірити наявність основних засобів невиробничого призначення.

Шляхом застосування вибірки аудитор перевіряє розрахунки амортизаційних відрахувань, при виявленні помилок усі розрахунки перевіряються суцільним методом. При перевірці нарахування необхідно звернути увагу на те, яким чином здійснюються розрахунок, чи за кожним інвентарним об'єктом, чи в цілому по групах, а також перевірити методику розрахунку відповідно до

чинної нормативної бази. Особливо необхідно перевірити правильність нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

Аудитор обов'язково повинен перевірити своєчасність відображення суми нарахуваної амортизації в інвентарних картках.

При виявленні помилки необхідно повідомити управлінський персонал та керівника аудиторської фірми чи керівника групи.

При здійсненні аудиту основних засобів, переданих у оренду, доцільно перевірити договори та їх умови. Треба пам'ятати, що сума щомісячної орендної плати не повинна бути нижчою від місячної суми амортизації з урахування податку на додану вартість. Необхідно також звернути увагу на відображення вартості переданих в оренду основних засобів. Потрібно також перевірити наявність послуг з оренди, їх вартість, а також з'ясувати чи є основні засоби в суборенді.

Також необхідно перевірити відображення у бухгалтерському обліку витрат за об'єктами, переданими в оперативну оренду, а також правильність відображення в обліку доходів від оренди.

Особливу увагу необхідно звернути на вартість капітальних і поточних ремонтів орендованих основних засобів і відображення цих витрат у бухгалтерському обліку.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що дасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку необоротних активів слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);

- списання необоротних активів по актах, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів;

- неправильне списання витрат на поліпшення необоротних активів;
- не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильний розподіл конкретних об'єктів необоротних активів за групами;
- нарахування амортизації на об'єкти, нормативні строки використання яких минули, з метою зниження прибутку для оподаткування;
- порушення строків нарахування амортизації;
- неправильне визначення балансової вартості необоротних активів;
- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт необоротних активів;
- використання необоротних активів в корисних цілях під виглядом тимчасового використання;
- приховування нестач необоротних активів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризацій;
- неправильний розрахунок суми відшкодувань матеріальних збитків у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів;
- заміна нових необоротних активів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;
- несвоєчасне списання об'єктів необоротних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Законом України “Про аудиторську діяльність” та МСА передбачено, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити інформацію, отриману на підставі аудиторських доказів, для формування висновку.

В цілому, процес аудиту слід розглядати як встановлення істини, одержання доказів, донесення істини до користувачів інформації шляхом видачі об'єктивних висновків аудитора.

Жодна господарська операція, що здійснюється на підприємстві, не зникає безслідно, а обов'язково, в тій чи іншій мірі, відображається в певних документах. Тут чітко проявляється дія закону всебічного взаємозв'язку явищ і загального відображення матеріального світу. Це дозволяє аудитору через деякий час встановити законність, достовірність і доцільність здійсненої операції.

Процес аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені.

Робочі документи аудитора – це записи, зроблені ним під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних, також документальна інформація, отримана в процесі аудиту від третіх осіб, підприємства-клієнта, або усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

Склад та кількість аудиторських документів визначаються аудитором у кожному конкретному випадку.

На вибір кількості, складу, змісту та форми подання аудиторських документів впливають також фактори: кваліфікація аудитора, його попередній досвід роботи (як загальний, так і на конкретному підприємстві); умови угоди про проведення аудиту; нормативи, правила та внутрішні стандарти, що встановлюються та використовуються аудиторською фірмою або приватним аудитором.

На досліджуваному підприємстві підчас обов'язкового річного аудиту фінансової звітності порушень щодо обліку необоротних активів і нарахування амортизації виявлено не булою

3.2. Організація і методика внутрішнього контролю амортизації необоротних активів та вдосконалення амортизаційної політики підприємства

Процедура амортизації тісно пов'язана з феноменом знецінення капіталу. Амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості), необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Амортизація відноситься за рахунок прибутків або витрат і спрямована на компенсацію: фізичного зносу основних засобів; морального зносу основних засобів та нематеріальних активів. При цьому розглядаються проблеми нарахування амортизації в період інфляції (коефіцієнт індексації) і розподілу її в залежності від терміну служби.

У кінцевому випадку, в процесі реалізації амортизаційної політики підприємства виникають задачі, рішення яких носить довгостроковий характер:

1. Організація управлінського обліку амортизаційних відрахувань.
2. Організація управлінського обліку амортизаційних потоків.
3. Організація управлінського обліку використання амортизаційних відрахувань.

При цьому ми виходимо з того, що рішення цих задач забезпечує певні конкурентні переваги для досліджуваних нами деревообробних підприємств і, головним чином, стабільність та систематичне зростання показників і досягнення відповідної ефективності (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Ієрархія довгострокової цілі підприємств регіонів [44]

При організації обліку на підприємствах деревообробної промисловості і рішенні вищевказаних задач необхідно відбивати та контролювати амортизаційний період.

Ми погоджуємося з тим, що період експлуатації активу визначається як мінімальний із двох строків, що відповідає або оптимальному рівню витрат на ремонт і заміну зношених деталей, або строку морального й економічного зносу [65], хоча визначити і відобразити ці категорії у фінансовому обліку не представляється можливим, тому необхідна побудова і використання даних управлінського обліку.

Не меншою проблемою є відображення в обліку використання амортизаційних відрахувань на відновлення, оновлення основних засобів тощо.

Таким чином, на наш погляд, організація управлінського обліку амортизації вирішує завдання: обліку амортизаційних відрахувань; обліку амортизаційних потоків; обліку використання амортизаційних відрахувань.

В останній час проблемам методології та організації управлінського обліку приділяють все більшого значення, як за кордоном, так і в Україні, що неодноразово підкреслюється на міжнародних конгресах професійних бухгалтерів.

Сформована в середині XX ст. система управлінського обліку у світі існує у виді двох моделей:

1. Інтегрована система, що використовується приблизно в 50 країнах, коли управлінський та фінансовий облік за допомогою рахунків формують єдину систему обліку. Дана система забезпечує ув'язку фінансового та управлінського обліку в умовах, коли фінансовий облік витрат ведеться за п'ятьма елементами, включаючи амортизацію, а управлінський облік організується за статтями витрат, і в цьому випадку амортизація відбивається на відповідних статтях витрат (адміністративні і загальновиробничі витрати, витрати на збут, а в деяких галузях - і по статті "амортизація").

2. Автономна система управлінського обліку застосовується приблизно в 100 державах і характеризується відсутністю будь-якого зв'язку між

фінансовим і управлінським обліком.

В Україні існують обидві системи управлінського обліку. У першій системі використовуються рахунки фінансового обліку, на яких амортизаційні відрахування відображаються за статтями витрат по рахунках 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”. При цьому елемент операційних витрат “амортизація” відображається по кредиту рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”. Інша система передбачає автономне ведення управлінського обліку в цілому, а також обліку амортизаційних відрахувань, які не пов'язані з фінансовою бухгалтерією.

У результаті, перша система організації управлінського обліку, яка найбільш поширена серед українських підприємств та застосовується на досліджуваних нами підприємствах деревообробної галузі, з одного боку, ускладнює податковий і аудиторський контроль, а з іншого боку - не представляє достатньої інформації для організації управління амортизаційними процесами.

Корінь проблеми, як відзначає К. Друрі, імовірно, полягає частково в еkleктичному змішуванні минулих витрат з оцінкою майбутньої служби і ліквідації [32].

Дана проблема була частково вирішена на російських підприємствах з 1 січня 2002 року в результаті переходу на систему фінансового податкового обліку, коли платники податків узагальнюють інформацію на основі первинних документів, що значно підвищує роль і значення управлінського обліку амортизації, суть якої полягає в систематичному пропорційному зниженні вартості необоротних активів до майбутніх періодів, у які на них будуть отримані доходи. У звіті про фінансові результати амортизація розглядається як витрати за визначений період, тоді як накопичені амортизаційні відрахування розглядаються як вирахування з вартості відповідних категорій активів [49].

При організації управлінського обліку амортизації на деревообробних підприємствах необхідно звертати увагу на ті моменти, що виникають у зв'язку

з розглядом методів розподілу амортизації (раціональний і систематичний розподіл, зниження виробничого потенціалу):

1. Збільшення витрат на ремонт і технічне обслуговування активу, що скорочує доходи.

2. Невизначеність у відношенні кількості послуг, які надаються активом. Вона може враховуватися при розрахунку імовірнісних оцінок фізичного зносу, але імовірність передчасного морального зносу визначити дуже складно [24].

3. Розподіл амортизації між центрами відповідальності: витрат, доходів, прибутку, інвестицій.

4. Облік і розподіл амортизації за функціями.

Справа в тім, що Д. Купер і Е. Каплан (1988) розробили підхід до віднесення накладних витрат на продукт і розрахунку собівартості. Вони назвали цей підхід функціональним обліком витрат, чи обліком витрат за функціями (activity based costing - ABC). Вважається, що ABC-метод забезпечує інформацією про собівартість (виробничих витрат), корисної для прийняття управлінських рішень [81, с.256]. Але при цьому дуже важливо врахувати чи розподілити амортизацію по відповідних функціях виробництва і реалізації продукції робіт та послуг.

5. Проблема розподілу витрат амортизації особливо актуальна в управлінських системах, заснованих на попередньому нормуванні витрат: нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, стандарт-кост, директ-костинг із застосуванням елементів стандарт-косту тощо.

Професор Я.В.Соколов вважає, що по обліку витрат комерційне рахівництво теоретично зв'язане з камеральним. Останнє фіксувало витрати у відповідності з кошторисом, перше - по мірі виникнення. Чітку теорію калькуляції собівартості дав А. Кальмес (1912). Він відстоював повну собівартість, включаючи в неї прямі і непрямі витрати. У той же час

Ч. Гаррісон (1911), запозичаючи ідеї камерального рахівництва, створив систему стандарт-кост, що передбачає попередню калькуляцію і жорстке нормування майбутніх витрат. Це був переворот в обліку. У 1933 р. Ч. Кларк

сформував принципи директ-костингу - методу, при якому до складу собівартості включаються лише прямі витрати, що дозволяє розширювати обсяги виробництва, знижуючи відпускні ціни до обчисленої часткової собівартості.

Д. Хіггікс (1952) запропонував метод ресіблцентру (центрів відповідальності), тобто облік витрат по місцях їх фіксації. У цілому облік витрат став розглядатися як основна частина управлінського обліку [51].

Необхідно підкреслити, що системи обліку за нормативними витратами (стандарт-кост, директ-костинг з елементами стандарт-косту, нормативний метод, нормативи в позамовному і попередільному обліку) були розроблені для задоволення вимог традиційного виробничого середовища, що докорінно відрізняється від сучасного середовища, обумовленої передовими промисловими технологіями і підходом “точно в строк”. Ряд фахівців навіть пророкують швидкий кінець обліку по нормативних витратах, однак К. Друрі, Е. Паксті й Е. Луалл відзначають, що нормативний облік широко використовується компаніями Великобританії [32].

6. Організація обліку за внутрішніми сегментами діяльності (операційні, інноваційні, ноу-хау, корпоративні клієнти) дотепер не розроблена в Україні, і, зокрема, облік амортизації, що особливо важливо для інноваційних процесів. Цікавим є досвід Росії, де з 1 січня 2002 року у відповідності до ст. 25 “Податкового кодексу РФ” розширився список витрат підприємств, які капіталізуються. Наприклад, витрати на НДОКР рівномірно амортизуються до складу собівартості виробництва продукції протягом трьох років, витрати на освоєння природних ресурсів, деякі витрати на ремонт основних засобів - протягом п'яти років.

7. Облік і розподіл амортизації по зовнішніх сегментах діяльності (області, міста, типи і групи покупців, лізинг, франчайзинг).

При цьому для фінансового обліку не потрібно розрахунок точної собівартості індивідуальних продуктів, оскільки його мета - розподіл заокруглених витрат між собівартістю реалізованої продукції і запасів на

сукупному рівні (тобто на рівні окремих продуктів) [81], управлінський облік таку інформацію повинен надати. Виходячи з цих позицій і вивченого практичного досвіду, нами розроблена наступна модель організації управлінського обліку амортизаційних відрахувань (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Модель організації управлінського обліку амортизаційних відрахувань

Об'єкти управлінського обліку	Блоки моделі						
	Відображаючі рахунки, які використовуються для переведення інформації з фінансового обліку в управлінський	Рахунки обліку витрат	Субрахунки та аналітичні рахунки	Алгоритм обліку та розподілу витрат	Визначення собівартості виготовленої продукції	Визначення питомої ваги амортизації у вартості виробництва	Організація контролю
1. Центри відповідальності: витрат, доходів, прибутку, інвестицій	+	+	+	+	+	+	+
2. Основні виробничі функції	+	+	+	+	+	+	+
3. Вироби, групи виробів, замовлення, вузли, деталі тощо	+	+	+	+	+	+	+
4. Переділи	+	+	+	+	+	+	+
5. Внутрішні сегменти діяльності: операційні, інноваційні, ноу-хау, корпоративні клієнти тощо	+	+	+	+	+	+	+
6. Зовнішні сегменти діяльності: області, міста, типи та групи покупців, лізинг тощо	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: систематизовано автором за [24]

Модель групує об'єкти управлінського обліку виробничо- економічних систем регіонів, що характеризуються відповідними блоками. Об'єкти управлінського обліку в залежності від намічених оперативних, тактичних і стратегічних задач у моделі представлені шістьма групами:

1. Центри відповідальності: центри витрат, доходів, прибутку, інвестицій. Це найбільш досліджувана та розповсюджена система

управлінського обліку.

2. Основні виробничі функції засновані на виділенні й обліку функцій проектування, дослідження, організації, технології тощо з метою прямого розподілу накладних витрат.

Добре відомо, що практики не задоволені традиційними системами обліку виробничих витрат. Тому можна чекати, що багато компаній у наступному десятиріччі запроваджують облік витрат за функціями. Огляд, підготовлений К. Друрі (1993), показав, що облік витрат за функціями здійснює 3% компаній, 9% мають намір упровадити цю систему обліку витрат і ще 38% розглядають цю можливість [32].

Слід зазначити, що компанії, що застосовують системи обліку витрат за функціями, імовірно, мають дві системи: одну - для зовнішнього фінансового обліку і підготовки щомісячних звітів про прибуток з використанням традиційних систем обліку виробничих витрат, і іншу, окрему систему обліку витрат по функціях для прийняття стратегічних рішень [32].

3. Вироби, групи виробів, замовлення, вузли, деталі тощо. Для досягнення такої аналітичності обліку використовуються системи попереднього визначення нормативної чи стандартної собівартості повного чи усіченого виду.

4. Система обліку витрат по переділах на базі напівфабрикатного методу зведеного обліку витрат на виробництво.

5. Визначення витрат, доходів і результатів за внутрішніми сегментами діяльності (операційним, інноваційним, корпоративним клієнтам, ноу-хау тощо).

6. Визначення витрат, доходів і результатів по зовнішніх сегментах діяльності (округу, зони округів, області, міста, типи і групи покупців тощо)

Зазначені шість об'єктів управлінського обліку в моделі характеризуються сьома блоками:

1-й блок моделі включає використання рахунків, що можуть бути використані для переведення витрат з фінансової в управлінську бухгалтерію. В

даному ракурсі можуть бути використані рахунки 8 класу “Витрати за елементами”. Процес відображення витрат забезпечує контроль за переведенням витрат з фінансового (або податкового) обліку в управлінський.

Невикористання відображаючих рахунків може призвести до значних розбіжностей, на що вперше звернув увагу професор А. М. Кінг, який відзначив, що більшість людей зі сфери бізнесу представляють ведення обліку як точну, по природі своєї систематичну науку. Той факт, що навіть фірми з мільярдним оборотом показують у фінансових відомостях усі грошові потоки з точністю до цента, змушує помилково вважати, що в ці відомості попадає кожний з цих десятків мільярдів центів [44].

2-й блок моделі групує рахунки, що використовуються для обліку витрат по кожному із шести об'єктів управлінського обліку: 23, 90, 91, 92, 93.

3-й блок передбачає використання аналітичних рахунків першого - п'ятого порядку для обліку витрат:

1-го порядку (по зовнішніх сегментах діяльності).

2-го порядку (по філіях, представництвах, довірчому управлінні, спільній діяльності).

3-го порядку (по внутрішніх сегментах діяльності).

4-го порядку (по калькуляційних об'єктах).

5-го порядку (по статтях калькуляції).

При цьому об'єкти управлінського обліку виступають субрахунками: 23-1 - Центри відповідальності; 23-2 - Виробничі функції; 23-3 - Вироби, групи виробів; 23-4 - Переділи; 23-5 - Внутрішні сегменти діяльності; 23-6 - Зовнішні сегменти діяльності.

4-й блок представлений алгоритмом обліку витрат на виробництво, що складається з одинадцяти кроків:

1-й крок: Розмежування обліку витрат по капіталізованих і не капіталізованих витратах.

2-й крок: Облік витрат в розрізі різних видів операційної діяльності.

3-й крок: Облік прямих витрат по рахунках 23, 90, 91, 92, 93.

4-й крок: Облік непрямих витрат.

5-й крок: Розподіл загальновиробничих витрат.

6-й крок: Списання втрат від браку.

7-й крок: Розподіл послуг допоміжних виробництв.

8-й крок: Розподіл послуг обслуговуючих виробництв і господарств.

9-й крок: Облік і оцінка незавершеного виробництва.

10-й крок: Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.

11-й крок: Визначення фактичної собівартості реалізованої продукції.

5-й блок представляє формулу визначення собівартості виготовленої продукції:

$$C = Z \pm H, \quad (3.1)$$

де C - собівартість виготовленої продукції;

Z - витрати на виробництво;

$\pm H$ - зміна витрат у незавершеному виробництві на початок і кінець періоду.

6-й блок визначає питому вагу амортизаційних відрахувань у вартості виготовленої продукції:

$$\text{Питома вага амортизації} = \text{Амортизаційні відрахування} / \text{Вартість виробництва продукції} \quad (3.2)$$

7-й блок характеризує організацію контролю витрат, наведену на рис. 3.2.

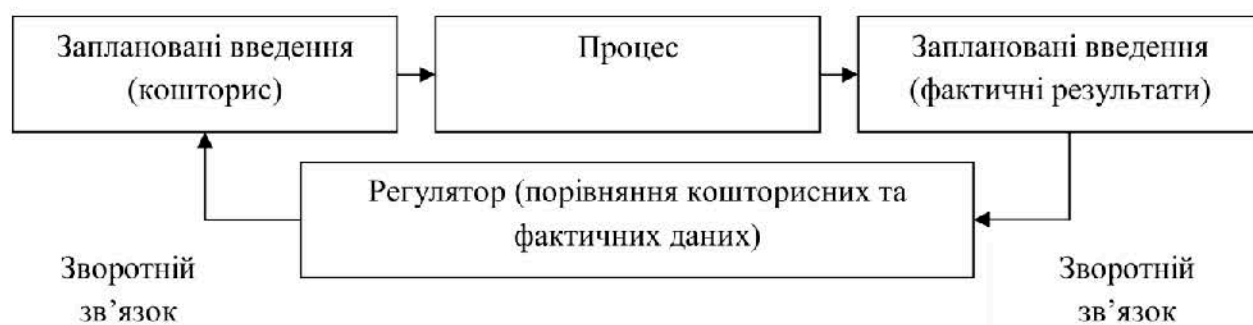


Рис. 3.2. Процес кошторисного контролю витрат

Розроблена нами модель організації управлінського обліку амортизаційних відрахувань характеризує об'єкти управлінського обліку

(центри відповідальності, виробничі функції, вироби, переділи, внутрішні і зовнішні сегменти) відповідними блоками управлінського обліку:

- відображаючі рахунки, які використовуються для переведення інформації з фінансового обліку в управлінський;
- рахунки обліку витрат підприємства;
- субрахунки і аналітичні рахунки;
- алгоритм обліку і розподілу витрат;
- формула визначення собівартості виготовленої продукції;
- організація контролю.

Модель призначена для удосконалення організації управлінського обліку витрат в цілому та амортизаційних відрахувань зокрема.

У той самий час питанню впливу амортизаційних відрахувань на грошові потоки підприємства та врахуванню зміни вартості грошей при їх обліку не приділялось до останнього часу достатньо уваги.

Кошти, вкладені в актив, повинні відшкодовуватися з виручки від реалізації продукції, виготовленої за допомогою цього активу. Але витрати на його придбання, зазвичай, мають місце в одному звітному періоді, у той час як дохід він приносить протягом ряду наступних звітних періодів. Отже, якщо в умовах постійної зміни цін витрати на виробництво відповідної продукції визначаються, виходячи з первісної вартості активу, то відбувається помилкове ототожнення минулих витрат з поточними витратами виробництва [81]. Це одна з визначальних проблем в обліку вартості вхідних і вихідних амортизаційних потоків вартості активів, які амортизуються, що в значній мірі залежать від фактору часу.

Важливим, з економічної точки зору, при визначенні амортизаційних сум є врахування принципу нерівномірності грошей у часі. Деякі методи нарахування амортизації виходять з цього принципу, інші не враховують його. Тобто існують методи, що передбачають нарахування відсотків на

амортизаційні суми і ті, які не передбачають цього [49].

Розглянемо деякі позиції, що мають важливе значення для організації управлінського обліку амортизаційних потоків.

1. При організації управлінського обліку амортизаційних відрахувань необхідно враховувати економічний механізм амортизації, що представляє собою багатокроковий алгоритм, який базується на наступних теоретичних положеннях:

- метою амортизації є об'єктивне відображення у змінюваній вартості активів, що амортизуються, процесу їх постійного зносу;
- основу механізму амортизації основних засобів та нематеріальних активів складає встановлення можливого строку експлуатації окремих їх видів;
- показником, що дозволяє пов'язати інтенсивність зносу активу, що амортизується, та можливий строк його експлуатації, є норма його амортизації;
- складовою частиною фінансових результатів, що відображає процес амортизації активів, є формування суми амортизаційних відрахувань;
- амортизаційні відрахування підприємства служать джерелом як простого, так і розширеного відтворення активів, що амортизуються;
- норми амортизації відіграють значну роль у формуванні рівня собівартості продукції та цінової політики підприємства;
- норми амортизації активів, що використовуються підприємством, істотно впливають на формування розміру його прибутку та суми податкових платежів;
- використання більш високих норм амортизації в окремі інтервали загального періоду експлуатації активів дозволяє підвищити рівень абсолютної платоспроможності підприємства;
- застосування більш високих норм амортизації на початковому етапі експлуатації активів формує певну частину гудвілу підприємства;
- важлива роль процесу амортизації активів підприємства у формуванні доходної частини державного бюджету та здійсненні державної інвестиційної політики визначає жорсткі форми регулювання цього процесу [44].

Амортизація в загальному вигляді визначається як констатація убутку

імобілізованої вартості активу, що знецінюється з часом. Амортизація має на меті враховувати знецінення імобілізованих активів, у яких констатується зниження вартості, і матеріалізується в бухгалтерському обліку шляхом коригування активу, а також визначення фактичних фінансових результатів.

При створенні системи управлінського обліку амортизаційних відрахувань необхідно виходити з того, що сама амортизація багатомірний процес, який включає:

- зменшення корисності активів підприємства, що амортизуються, в результаті дії численних факторів: технічного старіння, морального зносу тощо, протягом якомога коротшого періоду часу. Зниження корисності активу внаслідок технічного старіння чи неадекватності, безсумнівно, призводить до зміни його економічної значимості, що відбивається зазвичай на величині грошового еквівалента активу [49];

- зниження вартості активів у результаті виробничого і невиробничого використання;

- формування фонду, що в основному призначений для заміни активів після закінчення строку експлуатації.

2. Активи, що амортизуються, мають відповідні джерела власного чи позикового характеру. Нагромадження і наступне цільове використання амортизації на заміну активів, що вибувають, забезпечує збереження капіталу підприємства і нарощування його економічного потенціалу. В умовах зміни цін на активи цей процес може бути проконтрольований за допомогою похідних балансових звітів (нульових, органічних, ліквідаційних, диференціальних).

Цей взаємозв'язок виявляється не лише на мікро-, але і на макрорівні. Споживання капіталу на макрорівні - це зменшення запасу капіталу країни, що використовується у виробництві валового національного продукту (ВНП). Для того, щоб зберегти на попередньому рівні (або збільшити) ВНП наступного року, частина нових інвестицій повинна бути спрямована на створення і заміну основного капіталу, що вибув або зношений. Споживання капіталу являє собою суму нарахованої амортизації фірми протягом даного року [65].

3. Інфляційні процеси впливають, з одного боку, на суми амортизаційних відрахувань, що включаються в собівартість, і з іншого боку - на можливість заміни амортизованих активів.

Добре відомо, що в основі розрахунку амортизаційних відрахувань лежить історична (первісна) вартість основних засобів. Однак в умовах інфляції вартість заміни активу буде, швидше за все, вище його первісної вартості. Тому обачні компанії при здійсненні амортизаційних відрахувань повинні враховувати ріст витрат на заміну основних засобів [44].

4. Амортизаційні потоки за будь-який період часу повинні бути чуттєві до фактору часу, тобто їх необхідно дисконтувати за визначеною ставкою. Ставка дисконту - норматив приведення майбутніх інвестицій до розрахункового чи поточного періоду [49].

5. Однією із складових частин будь-якого економічного процесу є амортизація: витрати, грошові потоки, інноваційні розробки, окремі інвестиційні проекти тощо. При реалізації інвестиційного проекту по підприємству можливі дві альтернативні постановки задачі. Перша полягає у визначенні ціни об'єкта розробки, еквівалентної очікуваному доходу при прийнятій нормі прибутковості. Зміст іншої полягає у визначенні доходу, еквівалентного заданій ціні [32].

Отже, для оцінки достатності амортизаційних відрахувань, впливу на їх розмір окремих факторів доцільно на окремих підприємствах регіонального промислового комплексу в системі управлінського обліку відокремити облік амортизаційних потоків. З цією метою доцільно застосовувати відомість управлінського обліку амортизаційних потоків підприємства, яка дозволяє враховувати вплив зміни вартості грошей в часі, структуру амортизаційних потоків підприємства тощо.

3.3. Напрями підвищення ефективності використання необоротних активів

Звичайно, найбільшу частину необоротних активів складають основні засоби. Зокрема на досліджуваному підприємстві залишкова вартість основних засобів складає 148094,0 тис. грн або 37,41 % у структурі необоротних активів. Тому на підвищення ефективності використання основних засобів необхідно звернути особливу увагу.

Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки зумовлює особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів. Ринкова система управління потребує більш оперативної та комплексної інформації щодо основних засобів. Практика підприємств свідчить, що облік основних засобів ще більш ускладнився. Існує ряд проблем, які негативно впливають на процес управління виробництвом і знижують ефективність використання основних засобів.

Будь-який виробничий процес може здійснюватися лише за допомогою певних машин і обладнання, які розташовуються в відповідних приміщеннях. Матеріальною основою цього процесу виступають, насамперед, засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства і конкретного підприємства та виступають необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг. На підприємствах сукупність застосовуваних засобів праці набуває економічної форми основних засобів [83]. Ринкова система управління потребує більш комплексної інформації щодо наявних основних засобів. Практична діяльність підприємств свідчить, що облік основних засобів ще більше ускладнився. Існує ряд проблем, які негативно впливають на процес управління виробництвом і зменшують ефективність використання основних засобів. Україна має значний економічний потенціал, а ефективність її господарства залежить від того, як використовується цей потенціал, зокрема основні засоби. Основні засоби – одна з найважливіших частин і засобів

виробництва.

Успішність управління основними засобами підприємства можна розглядати з позиції ефективності їхнього використання в господарському обороті. Через те, що основні засоби експлуатуються тривалий час, вони поступово втрачають свою вартість за рахунок фізичного та морального зношування, а перенесення вартості основних засобів на продукцію, що виготовляється, виконувані роботи, надавані послуги відбувається за рахунок нарахування амортизації. Тут слід звернути увагу на цільове використання амортизаційних потоків, які формуються в результаті виробничої діяльності.

Ефективність використання основних засобів – це результат у вигляді отриманого ефекту, що співвідноситься з витраченими ресурсами. Підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил у порівнянні з витратами праці, використаними на створення суспільного продукту. Від ефективності використання залежать темпи зростання продуктивності праці, обсягів виробництва, поліпшення якості промислової продукції та інших показників.

Для оцінювання резервів підвищення ефективності основних засобів необхідно, насамперед, знати реальний рівень їх використання та конкретні можливості його підвищення. Поліпшення використання основних засобів може бути забезпечене двома шляхами: інтенсивним та екстенсивним.

Інтенсивний шлях характеризується підвищенням завантаження устаткування та збільшенням рівня використання їхньої потужності. Основними напрямками підвищення інтенсивного використання устаткування є:

- удосконалення технологій та організації виконання робіт;
- правильний вибір машин і робочого устаткування;
- запровадження сучасних технологій.

Екстенсивний шлях полягає у збільшенні тривалості роботи, скороченні цілозмісних і внутрішньозмісних втрат робочого часу, підвищенні коефіцієнта змінності. Основними шляхами поліпшення екстенсивного використання устаткування в машинобудуванні є:

- безперебійне постачання підприємствам сировини, матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, електроенергії;
- своєчасне усунення виявлених диспропорцій у галузі й на підприємствах, в окремих цехах і виробничих дільницях, що дасть змогу запобігти перервам у роботі підприємства;
- усунення причин нерівномірної роботи підприємства, що призводить до недовикористання устаткування в цілому, й у часі, тобто до його простоїв.

У більшості випадків окремі показники, до яких належать екстенсивне й інтенсивне використання устаткування, не можуть бути застосовані (вони показують лише міру використання окремих елементів основних фондів), тому для визначення використання всієї маси основних фондів на підприємстві слід застосовувати узагальнюючі показники, до яких належать показники фондovіддачі, фондомісткості та рентабельності.

Фондовіддача показує загальну віддачу від кожної гривні, вкладеної в основні засоби, а її зростання дозволяє знижувати обсяги нагромадження, тобто збільшувати питому частку фонду споживання. Фондомісткість – це показник, обернений до фондovіддачі, який характеризує вартість основних засобів, що припадає на кожну грошову одиницю реалізованої продукції. У звичайних умовах господарювання фондovіддача повинна мати тенденцію до росту, а фондомісткість – до зменшення.

Рентабельність основних засобів характеризує відношення операційного прибутку до середньорічної вартості основних засобів підприємства [12]. Підвищення рівня рентабельності потребує мобілізації внутрішніх резервів виробництва, послідовного проведення всіх видів робіт, спрямованих на поліпшення використання всіх видів ресурсів, збільшення маси прибутку.

Показники стану наявних основних засобів наведені в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Показники стану основних засобів

ПрАТ «Домінік» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+,-)		2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
Первісна вартість основних засобів на кінець року, тис.грн.	214983,0	288028,0	304773,0	89790,0	16745,0	141,8	105,8
Первісна вартість основних засобів на початок року, тис.грн.	188070,0	214983,0	288028,0	99958,0	73045,0	153,1	134,0
Сума нарахованого зносу на початок року, тис.грн.	109987,0	120585,0	134175,0	24188,0	13590,0	122,0	111,3
Сума нарахованого зносу на кінець року, тис.грн.	120585,0	134175,0	156679,0	36094,0	22504,0	129,9	116,8
Коефіцієнт зносу основних засобів на початок року	0,585	0,561	0,466	-0,119	-0,095	79,655	83,052
Коефіцієнт зносу основних засобів на кінець року	0,561	0,466	0,514	-0,047	0,048	91,653	110,356
Коефіцієнт придатності основних засобів на початок року	0,415	0,439	0,534	0,119	0,095	128,657	121,650
Коефіцієнт придатності основних засобів на кінець року	0,439	0,534	0,486	0,047	-0,048	110,663	90,968

Розраховані показники свідчать про достатньо високий ступінь зношеності основних засобів ПрАТ «Домінік» протягом усього аналізованого періоду. Проте слід відмітити позитивну динаміку щодо цього показника. Так станом на кінець 2019 року коефіцієнт зносу основних засобів становив 51,4 %, що менше показника 2016 р. на 4,7 %, хоча і вище показника 2017 року на 4,8%.

Отж на підприємстві регулярно проводиться оновлення основних засобів.

Розрахунок узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів ПрАТ «Домінік» за 2016-2018 рр. наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів ПрАТ «Домінік» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 р. від (+, -)	
				2016 р.	2017 р.
1. Виручка від реалізації, тис.грн.	627639	661401	565951	-61688	-95450
2. Прибуток (збиток), тис. грн.	39705	38477	22472	-17233	-16005
3. Середня вартість основних засобів основного виду діяльності, тис.грн.	86240,5	251505,5	296401	210160	44895
4. Середньооблікова чисельність робітників, чол.	1150	1077	872	-278	-205
5. Фондовіддача, грн	7,28	2,63	1,91	-5,37	-0,72
6.Рентабельність (збитковість) основних засобів, %	46,04	15,30	7,58	-38,46	-7,72
7. Продуктивність праці, тис. грн.	54,6	61,4	64,9	10,3	3,5
9. Перший інтегральний показник ефективності використання основних засобів, грн.	1,83	0,63	0,38	-1,45	-0,25
10. Другий інтегральний показник ефективності використання основних засобів, грн.	0,00146	0,00031	0,00018	-	-

За аналізований період фондівдача основних засобів знизилася на 5,37 грн. або майже у 3,5 разів. Це відбулося за рахунок оновлення основних засобів і зниження доходу від реалізації продукції. Рентабельність основних засобів порівняно з 2016 і 2017 роками також знизилася на 38,46% і 7,72% відповідно. Дане твердження про зниження ефективності використання основних засобів засвідчує і значення інтегрального показника, який дозволяє зробити оцінку економічної ефективності використання основних засобів. Значення і першого і другого інтегрального показника ефективності використання основних засобів мають тенденцію до зниження.

Зазначимо, що загалом підприємство має достатньо низькі показники віддачі основних засобів та їх використання у звітному році погіршилися. Про це свідчить зниження другого інтегрального показника. Аналогічні розрахунки можуть бути виконані і за більш тривалий період з метою виявлення кращих періодів з точки зору ефективності використання основних засобів.

Тож можемо зробити висновок, що основні засоби на ПрАТ «Домінік» використовуються не достатньо ефективно і значення показників попередніх періодів підтверджує наявні можливості для підвищення ефективності їх використання.

Не менш важливою умовою для виявлення резервів ефективності основних засобів є використання власних та запозичених коштів. Щоб домогтися всього вищесказаного, підприємству необхідно шукати й впроваджувати різноманітні шляхи (резерви) підвищення ефективності використання основних засобів. Найважливішим показником підвищення рівня ефективності використання основних засобів підприємства є зростання обсягів виробленої ним продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Значні резерви підвищення ефективності використання основних засобів містяться у збільшенні тривалості роботи машин та механізмів. У цілому сукупність резервів покращення використання основних засобів підприємства може бути поділена на три великих групи:

1. Технічне вдосконалення засобів праці, яке передбачає:

- технічне переозброєння на базі комплексної автоматизації виробництва та впровадження гнучких виробничих систем;

- заміну застарілої техніки, модернізацію обладнання;

- ліквідацію «вузьких місць» і диспропорцій у виробничих потужностях підприємства;

- механізацію допоміжних та обслуговуючих виробництв;

- розвиток винахідництва та раціоналізаторства.

2. Збільшення тривалості роботи машин та обладнання за рахунок:

- ліквідації незадіяного обладнання (здавання його в оренду, лізинг, реалізація тощо);

- скорочення строків ремонту і технічного обслуговування обладнання;

- зниження простоїв: цілозмісних та внутрішньозмісних.

3. Покращення організації та управління виробництвом, а саме:

- прискорення досягнення проектної продуктивності введених в експлуатацію основних фондів;

- впровадження наукової організації праці та виробництва;

- покращення забезпечення матеріально-технічними ресурсами;

- вдосконалення управління виробництвом на базі сучасної комп'ютерної техніки;

- збільшення матеріальної зацікавленості працівників в підвищенні ефективності виробництва.

Застосування на практиці запропонованих заходів у цілому по підприємству дасть змогу збільшити обсяги випуску товарної продукції, підвищити показник фондівіддачі, а також збільшити прибуток від реалізації продукції й балансовий прибуток, а отже, і рентабельність основних засобів підприємства [47].

Дослідження показали, що основні засоби становлять головну частину матеріально-технічної бази будь-якої галузі чи підприємства. На основі підвищення ефективності їх використання збільшується економічний потенціал і виробничі можливості галузі, підвищується технічний рівень виробництва. Це,

у свою чергу, підвищує темпи випуску продукції, що вирішальним чином сприяє вдосконаленню розширеного відтворення й правильному формуванню найважливіших пропорцій господарювання.

Вирішення проблеми підвищення ефективності використання основних засобів є одним з основних завдань виробничої діяльності підприємств, від результату якого залежить їх фінансовий стан та конкурентоспроможність. Підвищення ефективності використання основних засобів є одним із головних чинників, який зможе забезпечити в майбутньому ефективне функціонування підприємства в цілому.

Що ж стосується підвищення ефективності використання необоротних активів взагалі, то будь-який комплекс заходів щодо поліпшення використання необоротних активів, розроблювальний у всіх ланках управління, повинен передбачати забезпечення зростання обсягів виробництва продукції, перш за все, за рахунок більш повного і ефективного використання внутрішньогосподарських резервів, подальшої інтенсифікації виробничих процесів, тому що в умовах ринкової економіки тільки сильне підприємство з потужною технічною базою, сучасним обладнанням в змозі вижити. Поліпшення обліку необоротних активів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо це ще й дуже важлива частина в загальному обліку підприємства, так як може значно впливати на його кінцеві результати. В умовах трансформаційної економіки успіх фінансово-господарської діяльності будь-якого суб'єкта економічної діяльності залежить, насамперед, від наявних ресурсів та вміння розпоряджатися ними з найбільшою ефективністю.

За результатами проведеного аналізу встановлено, що на ПрАТ «Домінік» приділяється недостатня увага питанням організації управління структурою та динамікою основних засобів, що може призводити до негативних наслідків у роботі підприємства, оскільки фінансування усіх сфер діяльності прямо чи опосередковано пов'язане з матеріально-технічним забезпеченням, змінами

його обсягів та структури, тому пропонуємо задіяти на підприємствах наступну систему управління необоротними активами.

Кожний рівень цієї функціональної системи характеризується з точки зору його практичної реалізації наступним чином.

1. Розробка стратегії формування та ефективного використання необоротних активів підприємства.

2. Створення ефективних інформаційних систем управління формуванням необоротних активів, що забезпечують обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень.

3. Проведення аналізу різних аспектів фінансової діяльності, пов'язаної з формуванням необоротних активів.

4. Планування показників формування та ефективного використання необоротних активів підприємства.

5. Розробка системи стимулювання реалізації прийнятих управлінських рішень з питань формування та ефективного використання необоротних активів.

6. Здійснення ефективного контролю за реалізацією прийнятих управлінських рішень в області формування та ефективного використання необоротних активів.

7. Управління структурою необоротних активів.

8. Управління динамікою необоротних активів.

9. Управління фінансовими ризиками, пов'язаними з формуванням та ефективним використанням необоротних активів.

Практична реалізація зазначених заходів дозволить досягти позитивного результату щодо підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому.

Також, варто зазначити, що від того наскільки забезпечено підприємство основними засобами і як ефективно вони використовуються, залежить прибуток підприємства та рівень його повної рентабельності.

Визновки за розділом 3

На досліджуваному підприємстві проведення аудиту є обов'язковим відповідно до законодавства. Аудиторська перевірка фінансової звітності за 2018 рік проводилася аудиторською фірмою Товариство з обмеженою відповідальністю "Січень-Аудит" і думка аудитора була умовно-позитивною.

Аудит амортизації необоротних активів є складовою частиною процедури проведення незалежного аудиту необоротних активів на підприємстві.

Процедура амортизації тісно пов'язана з феноменом знецінення капіталу. Амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості), необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Амортизація відноситься за рахунок прибутків або витрат і спрямована на компенсацію: фізичного зносу основних засобів; морального зносу основних засобів та нематеріальних активів. При цьому розглядаються проблеми нарахування амортизації в період інфляції (коефіцієнт індексації) і розподілу її в залежності від терміну служби.

У кінцевому випадку, в процесі реалізації амортизаційної політики підприємства виникають задачі, рішення яких носить довгостроковий характер:

4. Організація управлінського обліку амортизаційних відрахувань.
5. Організація управлінського обліку амортизаційних потоків.
6. Організація управлінського обліку використання амортизаційних відрахувань.

Отже, для оцінки достатності амортизаційних відрахувань, впливу на їх розмір окремих факторів доцільно на окремих підприємствах регіонального промислового комплексу в системі управлінського обліку відокремити облік амортизаційних потоків. З цією метою доцільно застосовувати відомість управлінського обліку амортизаційних потоків підприємства, яка дозволяє

враховувати вплив зміни вартості грошей в часі, структуру амортизаційних потоків підприємства тощо.

За результатами проведеного аналізу встановлено, що на ПрАТ «Домінік» приділяється недостатня увага питанням організації управління структурою та динамікою основних засобів, що може призводити до негативних наслідків у роботі підприємства, оскільки фінансування усіх сфер діяльності прямо чи опосередковано пов'язане з матеріально-технічним забезпеченням, змінами його обсягів та структури, тому пропонуємо задіяти на підприємствах наступну систему управління необоротними активами.

Кожний рівень цієї функціональної системи характеризується з точки зору його практичної реалізації наступним чином.

1. Розробка стратегії формування та ефективного використання необоротних активів підприємства.

2. Створення ефективних інформаційних систем управління формуванням необоротних активів, що забезпечують обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень.

3. Проведення аналізу різних аспектів фінансової діяльності, пов'язаної з формуванням необоротних активів.

4. Планування показників формування та ефективного використання необоротних активів підприємства.

5. Розробка системи стимулювання реалізації прийнятих управлінських рішень з питань формування та ефективного використання необоротних активів.

6. Здійснення ефективного контролю за реалізацією прийнятих управлінських рішень в області формування та ефективного використання необоротних активів.

7. Управління структурою необоротних активів.

8. Управління динамікою необоротних активів.

9. Управління фінансовими ризиками, пов'язаними з формуванням та ефективним використанням необоротних активів.

Практична реалізація зазначених заходів дозволить досягти позитивного результату щодо підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому.

Також, варто зазначити, що від того наскільки забезпечено підприємство основними засобами і як ефективно вони використовуються, залежить прибуток підприємства та рівень його повної рентабельності.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки.

Нами виявлено два протилежних трактування терміну «амортизація» – надання безсмертя, та навпаки, умертвлення об'єкту. Саме наявність таких двох концептуально різних підходів може вважатися причиною наукової полеміки щодо трактування природи і ролі амортизації у економічній концепції функціонування підприємства.

Проведені дослідження дозволяють зробити наступні висновки і визначити проблеми:

1. Ефективне використання амортизації можливе тільки за умови формування її чіткого понятійного апарату.

2. Під амортизацією пропонується розуміти комплексну економічну категорію, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.

3. Амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції: відшкодування коштів, вкладених у засоби праці, відтворювальна функція, накопичувальна, облікова, фіскальна, стимулююча, регулююча функції. Причому, зміст останніх двох функцій розкривається тільки на макрорівні господарювання, в той час як інші функції задовольняють і мікро- і макрорівням господарювання.

4. Складність виконуваних функцій визначає роль амортизації у господарській діяльності підприємства, яка зводиться до наступного: стаття умовно-змінних та умовно-постійних витрат, джерело коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів, частина коштів для сплати відсотків та повернення кредитів, метод і інструмент для отримання пільг у сплаті податку на прибуток, як частина грошового потоку вона є засобом окупності інвестицій

у основні засоби та частиною прибутку, що генерується основними засобами протягом терміну їх корисного використання.

Саме наведені аспекти визначення сутності амортизації дозволяють її трактувати як об'єкт цілеспрямованого впливу менеджменту підприємства у складі амортизаційної політики.

На величину амортизаційних відрахувань на підприємстві впливають багато чинників, проте найбільш важливими з них є: прийнятий спосіб розрахунку амортизації і спосіб переоцінки необоротних активів. У зв'язку з цим, одним з найважливіших завдань амортизаційної політики повинне стати відновлення відтворювальної функції амортизації.

Можна дійти висновку, що вибір методу нарахування амортизації безпосередньо залежить від цілей, які ставить керівництво щодо управління підприємством. Основними факторами, які впливають на вибір методу, є стратегія розвитку підприємства, можливість залучення коштів, оптимізація податкового навантаження, дивідендна політика.

Обираючи метод нарахування амортизаційних відрахувань, доцільно зробити певні кроки (послідовність дій).

По-перше, спрогнозувати обсяги продажів продукції промисловості, враховуючи замовлення постійних партнерів та дослідження стадій життєвого циклу продукції для тих типів виробництва, де можна чітко їх визначити.

По-друге, спрогнозувати прибутковість продажів з урахуванням кон'юнктури ринку, прогнозних очікувань щодо політичних та економічних змін у країні, встановленої норми рентабельності.

По-третє, змінити методи амортизації та розрахунок норм амортизації з урахуванням таких зауважень: не завжди “найшвидшим” методом нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби є метод прискореного зменшення залишкової вартості; обираючи той чи інший метод, необхідно чітко визначитися із розміром ліквідаційної вартості, а також терміном експлуатації основних засобів.

Теоретично застосування “найшвидшого” методу амортизації

прискорюватиме обіг основного і оборотного капіталу, знизить втрати від морального зношення основних засобів, підприємства будуть мати можливість оперувати значно більшими сумами тимчасово вільних коштів, знизяться потреби підприємств в коштах на реновацію.

Фактично значне збільшення норм амортизаційних відрахувань ефективно лише для рентабельних промислових підприємств із стійким фінансовим становищем. Застосування прискорених амортизаційних норм збитковими підприємствами може викликати підвищення збитків, призвести до зникнення довіри кредиторів та партнерів по бізнесу.

Таким чином, за допомогою механізму нарахування амортизації за бухгалтерським обліком та використовуючи наведені рекомендації в управлінні амортизаційними відрахуваннями, підприємства промисловості зможуть удосконалити процес оновлення необоротних активів, що сприятиме поліпшенню результатів їх економічної та інвестиційної діяльності

Нарахування амортизації на підприємстві залежно від видів діяльності відображається за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 тощо і за кредитом рахунку 131 для основних засобів і 133 для нематеріальних активів.

Таким чином, амортизація сама по собі не може бути джерелом накопичення необоротних активів ні при простому ні при розширеному відтворенні. Постійне перебільшення нарахованої амортизації щорічного вибуття необоротних активів при розширеному відтворенні закономірно. Це обумовлено додатковим залученням засобів і є накопиченою амортизацією нововведених необоротних активів. Вилучення наявного надлишку амортизації недопустимо, так як це ускладнює процес відтворення. При відповідності процесу нарахування амортизації реальному процесу перенесення вартості амортизаційного фонду повинен використовуватись за прямим призначенням. Нарахована амортизація повинна повністю залишатися в розпорядженні підприємств і направлятися лише на фінансування простого відтворення необоротних активів

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Домінік».

Предметом діяльності Товариства є:

9) кондитерська промисловість;

10) виробництво кондитерських виробів, в тому числі і напівфабрикатів, какао у вигляді порошку, масла, жиру, рідкого масла, шоколаду, шоколадних виробів, цукрових кондитерських виробів, жувальної гумки, халви, глазуrowаних фруктів та горіхів, борошняних виробів, тощо;

Основні види продукції, які виробляє Товариство – шоколад, цукерки, печиво, карамель, вафлі та кондитерська глазур.

Підприємство є прибутковим і в 2018 році, хоча сума чистого прибутку зменшилася на 43,4 % порівняно з 2016 роком і склала 22472,0 тис. грн. Витрати від операційної діяльності практично не змінилися, тож відбувається збільшення їх рівня. У 2018 році в порівнянні з 2016 витрати, що припадають на 1 грн виручки від реалізації, склали 1,03 грн, тоді як у 2016 році цей показник складав 0,93 грн.

Отже, за результатами досліджень виявлено, що підприємство є платоспроможним протягом останніх трьох років. Крім того, спостерігається тенденція до збільшення всіх показників, які підлягали аналізу.

Розрахована система показників свідчить про те, що підприємство підвищує економічну незалежність та зростає його фінансова незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Всі розраховані показники відповідають рекомендованим значенням та мають позитивну тенденцію.

Розраховані показники свідчать про достатньо високий ступінь зношеності основних засобів ПрАТ «Домінік» протягом усього аналізованого періоду. Проте слід відмітити позитивну динаміку щодо цього показника. Так станом на кінець 2019 року коефіцієнт зносу основних засобів становив 51,4 %, що менше показника 2016 р. на 4,7 %, хоча і вище показника 2017 року на 4,8%. Отж на підприємстві регулярно проводиться оновлення основних засобів.

За аналізований період фондівіддача основних засобів знизилася на 5,37 грн. або майже у 3,5 разів. Це відбулося за рахунок оновлення основних засобів і зниження доходу від реалізації продукції. Рентабельність основних засобів порівняно з 2016 і 2017 роками також знизилася на 38,46% і 7,72% відповідно. Дане твердження про зниження ефективності використання основних засобів засвідчує і значення інтегрального показника, який дозволяє зробити оцінку економічної ефективності використання основних засобів. Значення і першого і другого інтегрального показника ефективності використання основних засобів мають тенденцію до зниження.

Зазначимо, що загалом підприємство має достатньо низькі показники віддачі основних засобів та їх використання у звітному році погіршилися. Про це свідчить зниження другого інтегрального показника. Аналогічні розрахунки можуть бути виконані і за більш тривалий період з метою виявлення кращих періодів з точки зору ефективності використання основних засобів.

Тож можемо зробити висновок, що основні засоби на ПрАТ «Домінік» використовуються не достатньо ефективно і значення показників попередніх періодів підтверджує наявні можливості для підвищення ефективності їх використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алпатова, Н. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві [Текст] / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 109. – С. 69–73.
2. Амортизация и оптимальные сроки службы техники. / Кузьменко С.Н., Васильева Т.А., Ярошенко С.П. и др. – Сумы: Деловые перспективы, 2005. – 223 с.
3. Аналіз та аудит фінансової звітності підприємств : із використанням комп'ютерних технологій [Текст] : навч. посіб. / [В.І. Крисюк, В.А. Шпильовий, Б.В. Крисюк та ін.] ; за заг. ред. проф. В.І. Крисюка. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2006. – 268 с.
4. Бабич В.В. Бухгалтерский учет на предприятиях малого бизнеса в Украине / В.В. Бабич, Е.И. Сви́дeрский. – 2-е изд., испр. и доп. – К.: ОНПИ Либра, Укр. ИНТЗИ, 1992.
5. Бабяк, Н.Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України [Текст] / Н.Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки : матер. Другої Всеукр. НПК. – Черкаси : Вид-во ЧДТУ. – 2006. – С. 61–64.
6. Бакуй, Ю. Экономическая целесообразность использования счетов класса 8 «Затраты по элементам» [Текст] / Ю. Бакуй // Бухгалтерия. – 2001. – № 10. – С. 47–53.
7. Безруких, П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии [Текст] : уч. пособие / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 2006. – 204 с.
8. Бернстайн, Л.А. Анализ финансовой отчетности : Теория, практика и интерпретация [Текст] / Л.А. Бернстайн, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
9. Білик МС. Економічний аналіз: Підручник / Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. / за ред. проф. А.Г. Загороднього. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 487 с.

10. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар, Л. І. Лежненко. – Київ: Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.
11. Борисенко, З.Н. Амортизационная политика [Текст] : навч. посіб. / З.Н. Борисенко. – К. : «Наукова думка», 2003. – 135 с.
12. Борисов Е.Ф. Экономическая теория. [Курс лекций для студентов высших учебных заведений]. – М.: Центральный институт непрерывного образования общества «Знание» России, 2006. – 111 с.
13. Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів/Борисюк І. О, Ткаченко І.І. //Науковий вісник НЛТУ. – 2008. – № 18.5. – С. 287-290.
14. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
15. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2000. – 640 с.
16. Бухгалтерський облік в Україні [Текст] : навч. посіб. / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т «Львівська політехніка» ; ред. Р.Л. Хом'як. – 7-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1224 с.
17. Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика / И.И. Веретенникова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 192 с.
18. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 340 с.
19. Виноградова М.О. Аудит : [навч. посіб.] / М.О. Виноградова, Л.І. Жидаєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 656 с.
20. Віник М. Принципи амортизаційної політики в сучасній вітчизняній економіці / М. Білик // Фінанси України. – 1997. – № 10. – С. 48-56.
21. Войтенко, Т. Все про облік основних засобів (фондів) [Текст] / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько, В. Кузнецов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор. – 2008. – 440 с.

22. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність): терміни, поняття, персоналії. / За наук. ред. Г.І. Башнянина, В.С. Іфтемчука. – К.: «Магнолія плюс», 2004. – 688 с.

23. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3-8.

24. Голов С.Ф., Фінансовий і управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. - К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 2009. - 544 с.

25. Гольцова, С. М. Тлумачення поняття «Організація бухгалтерського обліку» в сучасній бухгалтерській науці [Текст] / С. М. Гольцова // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2007. – Вип. 2. – С. 156–162.

26. Гольцова, С.М. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Суми : Університетська книга, 2007. – 254 с.

27. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу / Л.В. Городянська. – К.: КНЕУ, 2008. – 224 с.

28. Городянська, Л.В. Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві / Л.В. Городянська // Актуал. пробл. економіки. – 2004. – № 2. – С. 57 – 68.

29. Гринько А.П. Облік основних засобів: теорія, проблеми, перспективи: [монографія] / А.П. Гринько – Х.: 2002. – 277 с.

30. Гура, Н.О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування [Текст] / Н.О. Гура // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 73-74.

31. Домбровська, Н.Р. До питання нарахування амортизації основних засобів [Текст] / Н.Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 45–48.

32. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. - М.: "Юнити-Дана", 2003. - 655 с.
33. Економічна енциклопедія: у 3т. Т.1 / за ред С.В. Мочерного. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
34. Житный, П. Принципы формирования учетной политики [Текст] / П. Житный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
35. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.
36. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997р. №283/97-ВР із змінами і доповненнями // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – №1. – С. 46-53. – (нормативні директивні правові документи).
37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст] : наказ Мінфіну України від 30 листопада 1999 р.
38. Капітальні інвестиції за джерелами фінансування [Електронний ресурс] / Держ. ком. статистики України. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
39. Козик, В.В. Политанська, О.Л. Вплив амортизаційних відрахувань на інвестиційну ефективність продуктивних інноваційних проєктів машино- та приладобудування / В.В. Козик, О.Л. Политанська // Актуал. пробл. економіки. – 2009. – № 7. – С. 112 – 116.
40. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова //Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №9(27). – С. 157-166.
41. Кузьменко, С.Н. Амортизация и оптимальные сроки службы техники [Текст] / С.Н. Кузьменко, Т.А. Васильева, С.П. Ярошенко. – Сумы : Деловые перспективы, 2005. – 223 с. – ISBN 978-966-680-442-9.
42. Кузьмін О.Є. Амортизаційна політика підприємств / О.Є. Кузьмін, С.В. Князь, Н.В. Тувакова // Фінанси України.- 2002. №12. – С. 20-25.

43. Кучерява, М.Г. Особливості методики проведення аудиту амортизації основних засобів / М.Г. Кучерява // Сталий розвиток аграрної економіки : зб. тез доповідей за матеріалами науково-теоретичної конференції для студентів (28 – 29 квітня 2011 р.) / Подільський державний аграрно-технічний університет Інститут бізнесу та фінансів. – Кам'янець-Подільський, 2011. – С. 75–77.

44. Лудченко Я.О. Оцінка економічної ефективності інвестиційних проектів: Навч. посіб. / Я.О. Лудченко. - К.: Ельга, Ніка-Центр, 2004. - 208 с.

45. Лузан, Ю.Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління [Текст] / Ю.Я. Лузан // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1. – С. 4–9.

46. Малюга, Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст] : навч. посіб. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2003. – 476 с.

47. Мацибора В.І. Економіка підприємства : навч. посіб. для вузів / В.І. Мацибора, В.К. Збарський, Т.В. Мацибора. -2008. – 312 с.

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

49. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Переклад з англ. За ред. С.Ф. Голова. / К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. - 1272 с.

50. Могилова, М.М. Міжнародна та вітчизняна практика обліку необоротних активів : порівняльна характеристика [Текст] / М.М. Могилова // Науковий вісник ДАСОА. – 2006. – № 3. – С. 46–49.

51. Нападовська Л.В. Формування нової моделі управлінського обліку в сучасних умовах переходу до ринкової економіки /Л.В. Нападовська // Стратегія економічного розвитку України: Наук. збірник. - Вип. 8. - К.: КНЕУ, 2008. - С. 105-113.

52. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 т. – Т. 2.[Електронний ресурс] / [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua>.

53. Нищенко, Л.П. Порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності (стандартів) бухгалтерського обліку України [Текст] / Л.П. Нищенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 4. – С. 90–94.

54. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР [Електронний ресурс]: постановление Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072. – Режим доступу: <http://pravo.levonevsky.org>.

55. Овод Л.В. Сутність амортизаційної політики та її складові елементи / Л.В. Овод // Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. Науковий журнал. Частина 2, Том 1. – Хмельницький, 2003.- № 5. – С. 64-68.

56. Орлов П., Удосконалення державної амортизаційної політики / П. Орлов, С. Орлов // Економіка України. – 2003. – № 2. – С. 32-36.

57. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК: дис. канд. економ. наук: 08.00.09 / Я.В. Ошмарін. – Житомир, 2008. – 200 с.

58. Палий, В.Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности [Текст] : учебник. -2-е изд., испр. и доп. / Палий В.Ф. – М. : Инфра-М, 2007. – 512 с.

59. Пархоменко, В. Документальное обеспечение основ бухгалтерского учета [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 3. – С. 14–20.

60. Пархоменко, В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В. Пархоменко // Бух. облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 3 – 21.

61. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами та доповненнями від 05.03.2008р. № 353. – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua>.

62. Податковий кодекс України: за станом на 01 вересня 2013 р.[Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

63. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / В.О. Подольська, О.В. Яріш. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.

64. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства : в 2 т. – К.: Хвиля-Прес ; Донецьк: Пошук, 1995. – Т. 1.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. №91 (з наступними змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. - 2005. - № 13. - С. 41-46.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 за станом на 25 січня 2013 р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. №242 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

68. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

69. Про Концепцію амортизаційної політики: указ Президента України від 7 березня 2001року №169/2001 // Урядовий кур'єр. 2001. – 9 березня. – С. 6.

70. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Екон. думка, 2008. – 422 с.

71. Райковська І.Т. Організація і методика економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання в конкурентному середовищі : автореферат до дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.Т. Райковська. – Київ, 2008. – 24 с.

72. Романів С. Методичні особливості аналізу використання основних засобів на підприємстві / С. Романів, А. Івануса // Вісник Миколаївського державного аграрного університету. – 2008.- №2(18).-С. 279-281.

73. Рудченко Н. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних фондів / Н. Рудченко, Н. Омелянчик, М. Тютюн // Економіка України. – 1997. – № 2. – С. 52-58.

74. Рядська В. Функціональний зміст процедур перевірки стану корпоративного управління як складової загального завдання з аудиту фінансових звітів / В. Рядська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2012. – № 2. – С. 144-150.

75. Савельєв Н. Амортизационная политика для экономического роста и структурного развития (обзор зарубежного опыта) [Електронний ресурс] // Труды центра изучения истории глобализации СНГ. Режим доступа: <http://www.tpprf.ru>.

76. Скорба О.А. Деякі питання вдосконалення амортизаційної політики основних засобів // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : Збірник тез доповідей XI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 жовтня 2008 р.) : У 2-х т. – Т. 2. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – С.17–21.

77. Статистичний щорічник України за 2014 рік ; за ред. І.М. Жук / [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

78. Управлінський облік : підручник. / [Партин Г. О., Загородній А. Г., Свідрик Т. І. та ін.] – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.

79. Фінансовий облік: підручник / [Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. та ін.] – Тернопіль: АСТОН, 2010. – 515 с.

80. Хомін П.Я., Амортизація: економічний зміст та методика відображення

/ П.Я. Хомін, І.М. Пиріг // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 22-30.

81. Хэгстром Роберт Дж. Инвестирование. Последнее искусство. - М.: ЗАО “Олимп- Бизнес”, 2005. - 288 с.

82. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз [Текст] : навч. посіб. – 2-е вид., перероб. і доп. / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 360 с.

83. Чорна І.О. Ефективність використання основних виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення/ [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://fireartides.com>.

84. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11.- С. 3-7.

85. Чумаченко, М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / М. Чумаченко // Баланс. – 2008. – № 11. – С. 5–13.

86. Швець, В. Перехід системи національного бухгалтерського обліку та статистики на міжнародні стандарти [Текст] / В. Швець // Статистика України. – 2009. – № 1. – С. 11–15.

87. Шот А. Оновлення основних фондів – складова частина структурної перебудови економіки / А. Шот // Регіональна економіка. – 1999. – № 1. – С. 93-102.

88. Ямборко, Г. Роль фінансової інформації у прийнятті управлінських рішень [Текст] / Г. Ямборко // Все про бухгалтерський облік. – 2007. –

89. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: [монографія] / І.Й. Яремко – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с. Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua>.