

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Дослідження підходів до визначення економічної сутності необоротних активів

Суб'єктів господарювання будь-якої форми власності у своїй повсякденній діяльності використовують основні фонди, з метою досягнення кінцевого результату – отримання прибутку від своєї діяльності.

Основний капітал, відбиваний на рахунках балансу суб'єктів господарювання, одержав назву необоротних активів. З таких позицій основні фонди – це певна вартісна оцінка елементів основного капіталу, прийнята діючими умовами ведення господарства.

У практиці обліку до них відносять майнові цінності (активи) всіх видів з терміном використання більше одного року.

До складу необоротних активів суб'єктів господарювання входять наступні їх види: основні засоби; нематеріальні активи; незавершене будівництво; довгострокові фінансові інвестиції; інші види необоротних активів.

Основні фонди – це матеріальні і нематеріальні ресурси, що належать установі, забезпечуючи її функціонування, і очікуваний строк корисної експлуатації яких становить понад один рік.

Морфологічний аналіз поняття «основні фонди» наведено в табл. 1.1.

Перша група вчених думає, що основні фонди є найменш мобільною частиною майна, які неодноразово беруть участь у процесі господарської діяльності та поступово переносять свою вартість на продукцію [20; 37; 72].

Друга група вважає, що основні фонди – це власні засоби суб'єктів господарювання, вилучені з господарського обороту, але відображені в бухгалтерському балансі [70; 76].

Таблиця 1.1.

Морфологічний аналіз визначення поняття “необоротних активів”

Автори	Сутність необоротних активів
1	2
П(С)БО 2 «Баланс» [6]	Усі активи, що не є оборотними, класифікуються як необоротні.
Н.І. Берзон, В.І. Горелій, В.Д. Газман [70, с. 197]	Сукупність фундаментальних майнових цінностей суб'єктів господарювання (компанії), що багаторазово беруть участь у господарській комерційній діяльності з метою одержання позитивного фінансового результату (прибуток)
Азрилиян А.Н. [83, с. 333 – 334]	Частина продуктивного капіталу, що повністю й багаторазово бере участь у виробництві товару, переносить свою вартість на новий продукт частинами, у продовж ряду періодів.
Благодатин А.А., Лозовский Л.М., Райзберг Б.А. [76, с. 10]	Власні засоби організації, суб'єктів господарювання, об'єднання, що вибули з господарського обороту, але що продовжують значитися на балансі.
Волонець Я.В. [93, с.276]	Сукупність матеріально-речових і необоротних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечуючи її функціонування, і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік
Бланк І.А. [20, с. 183]	Сукупність майнових цінностей суб'єктів господарювання, які неодноразово беруть участь у процесі господарської діяльності та поступово переносять свою вартість на продукцію.
Карелин В.С. [37, с.114]	Це активи, що багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності й переносять свою вартість на продукцію частинами.
Андрійчук В. Г. [92, с.170-177]	Сукупність матеріально-фінансових ресурсів, що використовуються в його господарській діяльності у своїй натуральній формі тривалий час (більше року) і мають значну вартість окремого об'єкта, а також довгострокове відчуження майна в підприємницьку діяльність інших суб'єктів господарювання
Копорулина В.Н., Остапенко Д.В.; Юрский П.Я. [70, с. 177]	Власні засоби фірми, вилучені з господарського обороту, але відображені в бухгалтерському балансі.
Завгородний В.П. [94,с.409]	Господарські засоби з тривалістю використання понад рік
Мочерний С.В. [48, с. 777]	Матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін використання яких перевищує календарний рік.
Поддєрьогін А.М. [72, с. 213]	Основні фонди є найменш мобільною частиною майна, основна відмінність якої полягає у багаторазовому використанні в процесі господарської діяльності та частковій амортизації протягом кожного операційного циклу.

Продовж. табл 1.1

1	2
Покропивний С.Ф. [97, с.211]	Матеріальні активи, які підприємство утримує за власний кошт з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг виробничого чи невиробничого характеру, надання в оренду іншим організаціям чи окремим фізичним особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких становить більше одного року
Свирко С. [60, с. 39]	Це матеріальні й нематеріальні активи суб'єктів господарювання, які належать підприємству й забезпечують його функціонування, і строк корисної експлуатації яких становить більше року.
Філімоненков О.С. [96, с.168]	Фонди, які безпосередньо не беруть участі у процесі виробництва
Філіна Г.І. [69, с. 213]	Це матеріальні цінності, які використовуються понад 367 днів і вартість яких поступово зменшується.
Хотинская Г.І. [78, с. 76]	Це активи довгострокового використання, строк знаходження їх в обороті перевищує один рік, тобто вони багаторазово беруть участь у процесі виробництва й реалізації послуг, робот і продукції й переносять свою вартість на витрати частинами шляхом нарахування амортизації.

В зарубіжній обліковій практиці поняття «основні фонди» позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. Так, в Швейцарії основні фонди в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби та доходні вкладення в матеріальні цінності, в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в Естонії – основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно). В країнах англо-американської системи обліку це довгострокові активи, що об'єднують в собі основні засоби або власність, будівлі та обладнання, невідчутні (нематеріальні) активи, передплачені витрати деяких періодів, інвестиції і фонди та інші непоточні (позаоборотні) активи. Так, в США окремим розділом в активі балансу відображаються довгострокові активи, до яких належать основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції, фонди та інші активи [23, с. 296-297].

У Великобританії та Австралії всі основні фонди в балансі представлені в розділі основного капіталу, який складається з нематеріальних, матеріальних активів та інвестиції [23, с. 297].

В Польщі основні фонди в балансі суб'єктів господарювання представлені у вигляді позаоборотних активів, які поділяються на матеріальні і нематеріальні.

В більшості країн основні фонди можна поділити на наступні загальні групи:

- матеріальні довгострокові активи;
- нематеріальні довгострокові активи;
- довгострокові фінансові інвестиції.

Враховуючи вищевикладене, на нашу думку, доцільне дати таке визначення необоротним активам: це – сукупність майнових цінностей суб'єктів господарювання, які неодноразово беруть участь у процесі господарської діяльності та поступово переносять свою вартість на продукцію.

Основні фонди характеризуються наступними позитивними особливостями:

а) вони практично не піддані втратам від інфляції, а, отже, краще захищені від її;

б) їм властивий менший комерційний ризик втрат у процесі операційної діяльності суб'єктів господарювання; вони практично захищені від несумлінних дій партнерів по операційних комерційних справах;

в) ці активи здатні генерувати стабільний прибуток, забезпечуючи випуск різних видів продукції відповідно до кон'юнктури товарного ринку;

г) вони сприяють запобіганню (або істотному зниженню) втрат запасів товарно-матеріальних цінностей суб'єктів господарювання в процесі їхнього зберігання;

д) їм властиві більші резерви істотного розширення обсягу операційної діяльності в період підйому кон'юнктури товарного ринку [20, с. 184].

Разом з тим, необоротні активи в процесі операційного використання мають ряд недоліків:

а) вони піддані моральному зношуванню (особливо активна частина виробничих основних засобів і нематеріальні операційні активи), у зв'язку із чим, навіть будучи тимчасово виведеними з експлуатації, ці види активів втрачають свою вартість;

б) ці активи важко піддаються оперативному керуванню, тому що слабо мінливі в структурі в короткому періоді; у результаті цього будь-який тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку приводить до зниження рівня корисного їхнього використання, якщо підприємство не перемикається на випуск інших видів продукції;

в) у гнітючій частині вони ставляться до групи слаболіквідних активів і не можуть служити засобом забезпечення потоку платежів, що обслуговує операційну діяльність суб'єктів господарювання [72].

До складу необоротних активів входять:

основні засоби — основні фонди, що мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 700 грн за одиницю (комплект);

інші необоротні матеріальні активи — основні фонди, що мають матеріальну форму, але не ввійшли до попередньої групи;

нематеріальні активи — активи, що не мають фізичної (або матеріальної) форми і використовуються установою у процесі її господарювання та адміністративної діяльності понад рік.

Сформовані на первісному етапі діяльності суб'єктів господарювання операційні основні фонди вимагають постійного управління ними. Це управління здійснюється в різних формах і різними функціональними підрозділами суб'єктів господарювання.

Різноманітність видів і елементів необоротних активів суб'єктів господарювання визначає необхідність їх попередньої класифікації з метою забезпечення цілеспрямовано управління ними (табл. 1.2).

Очевидно, що склад необоротних активів доволі різноманітний, а тому вони потребують класифікації. Згідно з наявною практикою основні фонди можна класифікувати за такими ознаками: галузевою належністю;

функціональним призначенням; матеріально-речовою формою; ступенем використання; належністю.

Таблиця 1.2.

Класифікація необоротних активів суб'єктів господарювання
за відповідними ознаками [18; 27; 77; 69; 72]

Ознаки класифікації	Види необоротних активів
Функціональне призначення	основні засоби
	нематеріальні активи
	незавершене будівництво
	дохідні вкладення в матеріальні цінності
	довгострокові фінансові вкладення
	відкладені податкові активи
	устаткування, призначене до монтажу
	інші основні фонди
Характер участі у видах діяльності організації	операційні основні фонди
	інвестиційні основні фонди
	невиробничі основні фонди
По характері володіння	власні основні фонди
	орендовані основні фонди
За формами застави, забезпечення кредиту	рухомі основні фонди
	нерухомі основні фонди

З позицій фінансового управління ця класифікація будується за наступними основними ознаками.

1. За функціональними видами основні фонди в сучасній практиці фінансового обліку й управління поділяються на:

а) Основні засоби. В Україні основні засоби суб'єктів господарювання враховуються в П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. [7].

Згідно з П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [7, с. 179].

б) Нематеріальні активи. Нематеріальні активи суб'єктів господарювання враховуються в Українському законодавстві в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242. Відповідно до цього положення нематеріальними активами вважаються активи суб'єктів господарювання, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від суб'єктів господарювання) і утримуються підприємством з метою використання впродовж періоду більш одного року (або одного операційного циклу) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Тобто, вони характеризують основні фонди суб'єктів господарювання, що не мають речовинної (матеріальної) форми, що забезпечують здійснення всіх основних видів його господарської діяльності [8, с. 72].

в) Незавершені капітальні вкладення. Вони характеризують обсяг фактично зроблених витрат на будівництво і монтаж окремих об'єктів основних засобів з початку цього будівництва до його завершення.

г) Устаткування, призначене до монтажу. Воно характеризує ті види устаткування, придбаного підприємством, що призначені до установки в будинках і спорудженнях шляхом їх монтажу (зборки, прикріплення до фундаментів чи опор і т.д.), а також контрольно-вимірювальну апаратуру й інші прилади, монтовані в складі устаткування [20, с. 187].

д) Довгострокові фінансові вкладення. Вони характеризують всі придбані підприємством фінансові інструменти інвестування зі строком їхнього використання більше одного року поза залежністю від розміру їхньої вартості.

2. За характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності виділяють:

а) основні фонди, які обслуговують процес виробництва продукції. До них відносяться всі види основних засобів і нематеріальних активів суб'єктів господарювання, які беруть безпосередню участь у виробництві продукції.

б) основні фонди, що обслуговують процес реалізації продукції. До них відносяться всі види основних засобів і нематеріальних активів суб'єктів господарювання, які забезпечують продажу виробленої продукції.

в) основні фонди, які обслуговують процес управління операційною діяльністю. До них відносяться всі види основних засобів і нематеріальних активів суб'єктів господарювання, що забезпечують процес управління цією діяльністю.

Класифікація операційних необоротних активів за цією ознакою дозволяє конкретизувати управління їх формуванням та використанням.

3. За характером володіння операційні основні фонди суб'єктів господарювання поділяються на такі групи:

а) власні основні фонди. До них відносяться довгострокові активи суб'єктів господарювання, що належать йому на правах власності та володіння, відображається в складі його балансу.

б) орендованих основні фонди. Вони характеризують групу активів, що використовуються підприємством на правах користування у відповідності з договором оренди (лізингу), укладеним з їх власником.

4. За формами заставного забезпечення кредиту й особливостями страхування виділяють наступні групи необоротних активів:

а) рухомі основні фонди. Вони характеризують групу довгострокових майнових цінностей суб'єктів господарювання, які в процесі застави (закладу) можуть бути вилучені з його володіння з метою забезпечення кредиту.

б) нерухомості основні фонди. До них належить група довгострокових майнових цінностей суб'єктів господарювання, які не можуть бути вилучені з його володіння в процесі застави, що забезпечує кредит.

7. За характером відображення зносу основні фонди поділяються на такі групи:

а) амортизується основні фонди. До них відносяться основні засоби і частина нематеріальних активів, за якими фізичний і функціональний (моральний) знос відображаються в обліку шляхом нарахування амортизації.

б) неамортизуємі основні фонди. До них відноситься інша частина необоротних активів суб'єктів господарювання, рівень зносу яких фінансовим обліком не відображається.

Відповідно до цієї класифікації диференціюються форми і методи фінансового управління операційними необоротними активами суб'єктів господарювання в процесі здійснення різних фінансових операцій.

Особливості управління операційними необоротними активами значною мірою визначаються специфікою циклу їх вартісного кругообігу. Характер цього кругообігу можна простежити за даними рис. 1.1.

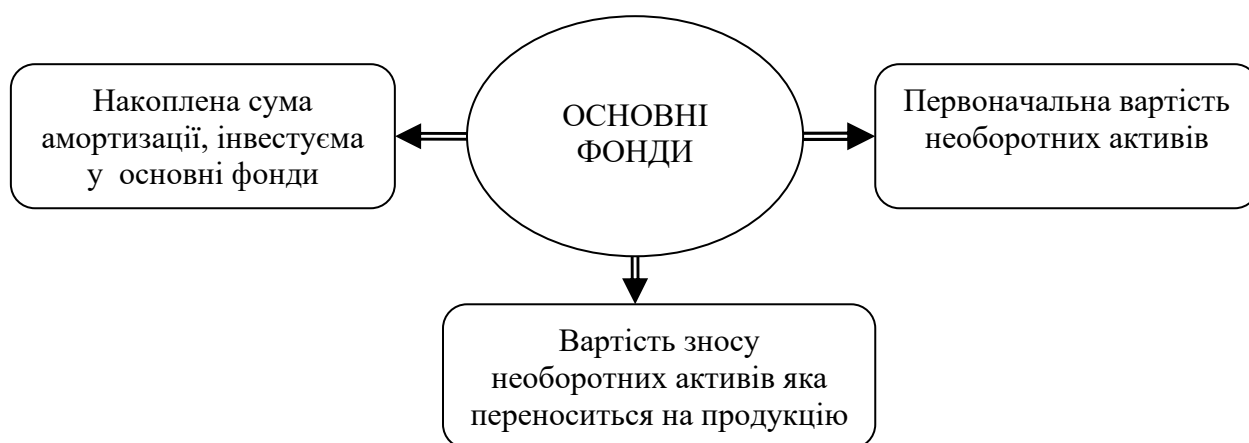


Рис. 1.1. Характер руху операційних необоротних активів в процесі їх кругообігу

Як видно з рис. 1.1 необоротні операційні активи в процесі повного циклу вартісного кругообігу проходять три основні стадії.

- На першій стадії сформовані підприємством необоротні операційні активи (основні засоби та нематеріальні активи) в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію; цей процес здійснюється протягом багатьох операційних циклів і

продовжується до повного зносу окремих видів необоротних операційних активів.

- На другій стадії в процесі реалізації продукції знос необоротних операційних активів накопичується на підприємстві у формі амортизаційного фонду.

- На третій стадії кошти амортизаційного фонду як частина власних фінансових ресурсів суб'єктів господарювання направляються на відновлення діючих (поточний і капітальний ремонт) або придбання аналогічних нових видів (інвестиції) необоротних операційних активів.

Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості конкретних видів операційних необоротних активів характеризує термін їх служби.

Зазначимо, що значну частку у складі необоротних активів підприємств, як правило, займають основні засоби суб'єктів господарювання. Від їх якості, вартості, технічного рівня, ефективності використання багато в чому залежать кінцеві результати діяльності суб'єктів господарювання: випуск послуг, їх собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища.

Для розуміння сутності відтворювальних процесів необхідно розглянути економічну сутність основних та оборотних засобів та характерні ознаки цих категорій (табл.1.3.) [97, с.17].

Тобто основні фонди мають вартість і беруть участь у процесі виробництва тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість поступово (частинами), за мірою спрацьовування, переноситься на вартість виготовленої за їх допомогою продукції (робіт, послуг).

Основними факторами, які впливають на структуру основних виробничих засобів підприємств, є: рівень автоматизації і механізації, рівень спеціалізації і кооперування, кліматичні та географічні умови розміщення підприємств. Поліпшення структури основних виробничих засобів можливо за рахунок: оновлення та модернізації устаткування, ефективнішого

використання виробничих приміщень установам додаткового устаткування на вільній площі; ліквідації зайвого й малоефективного устаткування.

Таблиця 1.3.

Відмінні ознаки основних і оборотних засобів

Ознаки	Основні засоби	Оборотні засоби
Тривалість функціонування у виробничому процесі	Функціонують тривалий період	Беруть участь у виробничому процесі лише один раз
Зміна споживчої форми	Зберігають споживчу форму	Змінюють чи повністю втрачають споживчу форму
Ступінь використання у кожному виробничому процесі	Частково	Повністю
Перенесення вартості на вартість виготовленої продукції	Переносять свою вартість частинами (у міру спрацювання) шляхом нарахування амортизації	Вартість повністю переноситься на витрати виробництва під час виготовленої продукції

Під «корисністю» активу розуміється його здатність приносити гроші (генерувати грошові потоки). Будь-який актив може приносити гроші або брати участь в процесі виробництва чи продажу.

Згідно з МСФЗ 36 «Знецінення активів», *цінність використання* – це дисконтна вартість передбачуваних (оціночних) майбутніх потоків грошових коштів, виникнення яких очікується від триваючого використання активу та від його вибуття в кінці строку його корисної служби.

Розглянемо термін «корисність» за визначенням різних авторів (рис. 1.2.).

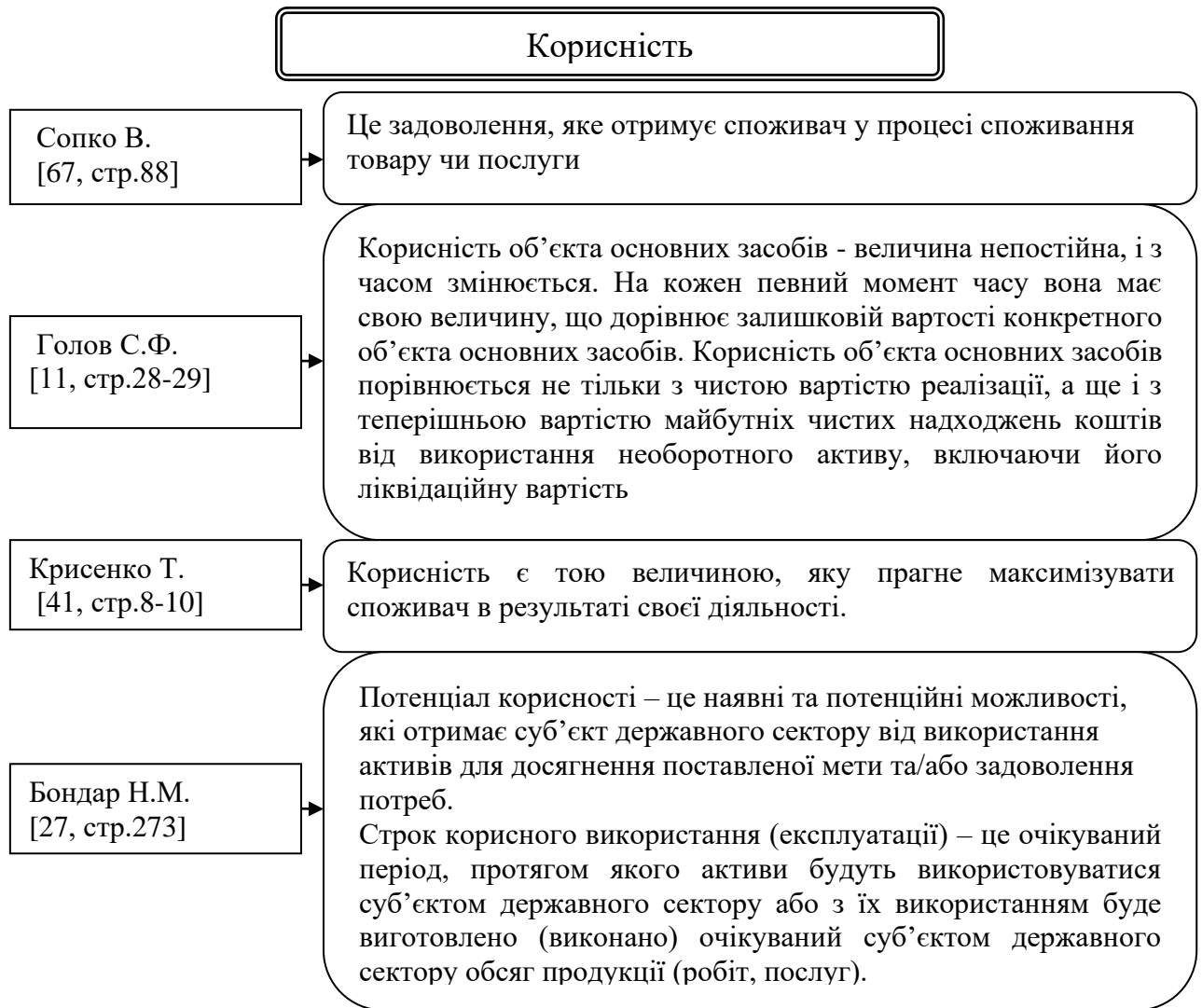


Рис. 1.2. Морфологічний аналіз поняття «Корисність»

Термін корисного використання об'єкта визначає саме підприємство з урахуванням таких чинників [27, с.97]:

- ✓ очікуваної потужності або продуктивності об'єкта;
- ✓ строку корисного використання подібних активів;
- ✓ очікуваного фізичного зносу;
- ✓ морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- ✓ правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів, тощо).

Розглянемо детально поняття «термін корисного використання» за допомогою морфологічного аналізу у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4.

Морфологічний аналіз поняття «термін корисного використання»

Автор	Сутність
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Очікуваний період часу, протягом якого основні фонди будуть використовуватися підприємством або з їхнім використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робот, послуг).
Белова Н. «Справжній бухоблік» [23, с.122, 137]	Очікуваний період часу, на протязі якого основні фонди будуть використовуватись підприємством або внаслідок їх використання буде вироблений очікуваний підприємством об'єм продукції.
Голов С.Ф. «Фінансовий облік» [27, с.96, 126]	Період часу, впродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.
Костюченко В.М. «Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами» [26, с.160]	Період, впродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного суб'єктів господарювання, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Отже, строк корисного використання (експлуатації) відображує наміри керівництва суб'єктів господарювання щодо використання певного об'єкта необоротних активів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації.

1.2. Відображення та оцінка необоротних активів у бухгалтерському обліку

При організації обліку необоротних активів в Україні суб'єктів господарювання, їх об'єднанням, госпрозрахунковим організаціям (крім банків), представництвам іноземних організацій, які здійснюють діяльність в Україні, а також суб'єктів господарювання, діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету, необхідно керуватися такими законодавчими та нормативними документами:

1. Указом Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку й статистики» № 303 від 23.07.92 р [3].

2. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 р. [7].

3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 р. [8].

4. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р. [7].

7. Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р [4].

Необоротні активи включають в себе основні засоби та нематеріальні активи.

В Україні основні засоби суб'єктів господарювання враховуються в П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів

України від 27.04.2000 № 92. У міжнародній практиці порядок оцінки основних засобів визначається МСБО 16 «Основні засоби», що був виданий у 1982р. і двічі після цього переглядався і 1993 і 1998р.

Згідно з П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [7, с. 179].

На відміну від цього визначення в діючій українській обліковій практиці під основними засобами розуміють сукупність матеріально-майнових цінностей, що функціонують у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, вартість яких перевищує 700 грн., а також капітальні вкладання в об'єкти, що належать до основних засобів.

Об'єкт основних засобів – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями й приналежностями до нього; конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відособлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, які мають для їхнього обслуговування загальні пристосування, приналежності, керування і єдиний фундамент, внаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, контрольованого підприємством [7, с.179].

Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, що мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Основні засоби визнаються активами і відображаються в балансі суб'єктів господарювання, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

- існує імовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, зв'язані з використанням даного активу;
- його оцінка може бути вірогідно визначена.

Не належать до основних засобів:

- 1) предмети терміном служби менше одного року незалежно від їхньої вартості;
- 2) спеціальні інструменти і спеціальні пристосування підприємств серійного і масового виробництва окремих виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень незалежно від їхньої вартості;
- 3) спеціальний одяг, спеціальні взуття, постільні приналежності незалежно від їхньої вартості і терміну служби [78, с. 77].

Відповідно до діючої типової класифікації основні засоби групуються залежно від їх функціонального призначення, за використанням, ознакою належності, галузевої належності, речовинно-натурального складу та роллю у виробництві продукції.

Класифікація основних засобів суб'єктів господарювання за відповідними ознаками наведено в табл. 1.7.

В Україні існує проблема встановлення оптимального співвідношення між активною і пасивною частинами основних засобів. Збільшення і раціональне використання саме активних основних засобів сприяє підвищенню ефективності всього виробництва.

Аналіз формування вартісних оцінок основних засобів є особливо важливим, оскільки ця частина необоротних активів формує вартісну основу власного капіталу суб'єктів господарювання і визначає рівень капіталізації підприємств і економіки в цілому.

Таблиця 1.7.

Класифікація основних засобів суб'єктів господарювання
за відповідними ознаками [20; 64; 67; 71; 73].

Ознаки класифікації	Види необоротних активів
Функціональне призначення	виробничі основні засоби
	невиробничі основні засоби
За використанням	діючі
	недіючі
	запасні
За ознакою належності	власні
	орендовані
За галузевою належністю	промисловості
	будівництва
	сільського господарства
	транспорту
За роллю у виробництві продукції	зв'язку
	активні
За джерелом фінансування	пасивні
	основні засоби, що внесені до статутного фонду суб'єктів господарювання
	основні засоби, що придбані на рахунок власних коштів
	основні засоби, що придбані на рахунок довгострокових кредитів та інших коштів
За натурально-речовинним складом	безоплатно отримані основні засоби
	1.Основні засоби
	1.1. Земельні ділянки
	1.2. Капітальні вкладення на поліпшення земель
	1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої
	1.4. Машини та обладнання
	1.7. Транспортні засоби
	1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
	1.7. Тварини
	1.8. Багаторічні насадження
	1.9. Інші основні засоби
	2.Інші необоротні нематеріальні активи
	2.1. Бібліотечні фонди
2.2. Малоцінні необоротні нематеріальні активи	
2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди	
2.4. Природні ресурси	
2.7. Інвентарна тара	
2.6. Предмети прокату	
2.7. Інші основні фонди	
3.Незавершенные капитальные инвестиции	

Отже, необхідно на першому етапі визначитися з терміном «вартість основних засобів» (табл. 1.6).

Таблиця 1.6.

Морфологічний аналіз поняття «вартість основних засобів»

Автори	Сутність та ознаки
1	2
Історична вартість	
МСФЗ 16 «Облік основних засобів» [77]	У нормальних умовах первісна вартість основних засобів залишається незмінною протягом усього періоду експлуатації.
Первісна вартість	
МСФЗ 16 «Облік основних засобів» [77]	Покупна ціна й всі прямі витрати, пов'язані із приведенням об'єкта в належний стан і місце розташування. Витрати по позиках як основний підхід не включається в первісну вартість.
П(С)БО 7 «Основные средства» [7, с. 179]	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.
Азрилиян А.Н. [83, с. 912]	Вартість основних засобів при їхньому надходженні в господарство. Ця вартість визначається по сумі фактичних витрат на придбання основних засобів і на будівництво будинків і споруджень господарським способом.
Біла О.Г. [17]	Фактична вартість придбання (створення) основних засобів.
Епифанов И.А., Паньковский А.А. [31]	Представляет собой сумму всех денежных затрат на создание основных фондов. В нее входят расходы на строительство зданий и сооружений, приобретение оборудования (включая стоимость его доставки и монтажа), в действовавших на то время ценах.
Ковальова А.М. [67]	Вартість фондів у момент їхнього виробництва й запровадження в дію в цінах даного року.
Ситник Л.С. [61, с. 98]	Фактичні затрати на придбання, спорудження і виготовлення основних засобів, тобто це є вартість, за яку купуються або створюються основні засоби.
Сопко В. [64, с. 261]	Дорівнює фактичній сумі затрат суб'єктів господарювання на придбання, транспортування, монтаж, побудову і спорудження основних засобів (інвентарна вартість).
Шваб Л.І. [81]	Історична (фактична) собівартість основних фондів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.
Відновлювальна вартість	
П(С)БО 7 «Основные средства» [7]	Вартість відтворення основних засобів у сучасних умовах і дійсних цінах, з урахуванням їх переоцінки на підставі морального й фізичного зносу.
Азрилиян А.Н. [83]	Розрахункові витрати на відновлення в сучасних умовах їх точної копії з використанням аналогічних матеріалів і збереженням всіх експлуатаційних параметрів. Повна відбудовна вартість визначається витратами на відтворення нових основних фондів (майна), залишкова відбудовна вартість (з урахуванням зношування) – на відтворення основних фондів (майна) у їх фактичному стані.
Епифанов И.А., Паньковский А.А. [31]	Вартість їхнього створення або придбання, виражена в діючих цінах. Для її визначення виробляються періодичні переоцінки основних фондів.
Ковальова А.М. [71]	Вартість аналогічних основних фондів у діючих умовах відтворення (або сформованому на даний момент рівні ринкових цін і рівні науково-технічного прогресу).
Ситник Л.С. [61, с. 99]	Це вартість відтворення основних засобів за сучасних умов виробництва, при сучасному рівні сформованих цін, норм і розцінок. Вона враховує ті самі витрати, що й первісна вартість, але за сучасними цінами.

Продовження табл. 1.6.

1	2
Сопко В. [64, с. 261]	Дорівнює витратам на створення, будівництва, придбання, транспортування й монтаж даного предмета основних засобів у сучасних умовах за діючими цінами на момент переоцінки.
Шваб Л.І. [81]	Вартість відтворення основних засобів у сучасних умовах виробництва.
Залишкова вартість	
П(С)БО 7 «Основні засоби» [7]	Різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу (амортизацією).
Азрилиян А.Н. [83]	Первісна або відбудовна вартість основних фондів за винятком зношування; дорівнює первісній вартості за винятком амортизації в плинні всього строку експлуатації.
Сопко В. [64, с. 261]	У первинній вартості (відновлювальній) вартості за відкидання зносу.
Епифанов І.А., Паньковский А.А. [30]	Являє собою різницю між первісною вартістю й сумою нарахованого зношування, тобто ту частину їхньої вартості, що ще не перенесена на витрати по випуску продукції або наданню послуг у вигляді амортизаційних відрахувань.
Ситник Л.С. [78, с. 99]	Це вартість основних засобів з урахуванням зносу, тобто вона виражає ступінь придатності основних засобів і визначається шляхом зменшення первісної або переоціненої вартості на величину зношення.
Шваб Л.І. [76]	Характеризує реальну вартість основних фондів і визначається як різниця між вартістю, за якою об'єкт основних фондів був занесений на баланс суб'єктів господарювання, та сумою зносу, тобто тієї частини вартості основних фондів, яку вони в процесі виробництва перенесли на вартість готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).
П(С)БО 7 «Основні засоби» [7, с. 179]	Це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).
МСФО 16 «Облік основних засобів» [77, с. 138]	Чиста сума, що організація очікує одержати за актив наприкінці строку його корисної служби за винятком витрат по вибуттю. Ліквідаційна вартість визначається виходячи із припущення, що на момент її оцінки основний засіб перебував у тій віці й стані, як після закінчення строку його корисного використання.
Ковальова А.М. [67]	Можлива вартість реалізації об'єктів основних засобів або їхніх залишків після закінчення строку експлуатації.
Переоцінена вартість	
П(С)БО 7 «Основні засоби» [7, с. 179]	Вартісний вираз необоротних активів після їх переоцінки.
Ситник Л.С. [78]	Вартість основних засобів на певну дату після їх переоцінки.
Справедлива вартість	
Ситник Л.С. [78, с. 99]	Це вартість, за якою може бути здійснений обмін основних засобів. Вона передбачає оцінку за ринковою вартістю для будинків і землі, для машин і обладнання, а також оцінку за відновлювальною вартістю за винятком зносу для інших об'єктів основних засобів.

Первісна оцінка об'єкта основних засобів дуже важлива, оскільки вона впливає на величину активів організації, амортизаційну суму, собівартість і, в остаточному підсумку, на прибуток.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів,

сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [7, с. 179].

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс суб'єктів господарювання за первісною вартістю, яка складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів и підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються в первісну вартість основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 П(С)БО №7 [7, с. 160].

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу суб'єктів господарювання, визнається погоджена засновниками

(учасниками) суб'єктів господарювання їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 П(С)БО №7 [7, с. 160].

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну [7, с. 160].

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат.

Переоцінена вартість – це вартісний вираз необоротних активів після проведення їх переоцінки [7, с. 179].

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта істотно відрізняється від його справедливої

вартості на дату балансу. У випадку переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тої групи, об'єкти якої вже піддалися переоцінці, надалі може проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу істотно не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідної первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість [7, с. 160].

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісного (переоціненої) вартості без зміни суми зношування об'єкта.

Переоцінка основних виробничих фондів здійснюється у двох формах:

- 1) дооцінка – збільшення залишкової вартості об'єкта основних фондів внаслідок збільшення його корисності;
- 2) уцінка – зменшення залишкової вартості об'єкта основних фондів внаслідок зменшення його корисності [61, с. 99].

Водночас під зменшенням корисності варто розуміти втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат [61, с. 99].

Вартість, що амортизується, представляє собою первісну або переоцінену вартість об'єкту основних засобів за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Відновлювальна вартість – це вартість відтворення основних засобів у сучасних умовах і дійсних цінах, з урахуванням їх переоцінки на підставі морального й фізичного зносу.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією) [7, с. 179].

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначаються на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосередньо вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтованого визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрат протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості). Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не врахувати.

Справедлива вартість основних засобів – сума, за якою здійснюють обмін активу або оплачують зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [61, с. 99].

Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто для ведення одного і того ж або аналогічного виду діяльності. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами. При неможливості і неотриманні інформації про ринкову вартість будь-яких основних засобів у зв'язку із специфічним характером, вони переоцінюються зі відновлювальною вартістю з врахуванням фактичного зносу.

Залишкова (балансова) вартість основного засобу – це реальна їхня вартість, іще не перенесена на вартість виготовленої продукції (роботи, послуги). Визначається як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу (амортизацією) [61, с. 99].

Обсяг основних фондів, що є в суб'єктів господарювання, відображається у звіті у їх первісною та залишковою вартістю.

Повна вартість основних фондів визначається без урахування тієї частини їх вартості, яка перенесена на продукцію, виготовлену за участю цих фондів, а залишкова – з урахуванням перенесеної вартості.

Порівняльна характеристика П(С)БО 7 «Основні засоби» і МСФЗ 16 наведений у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7.

Порівняння МСФЗ 16 і П(С)БО 7 [7, 77]

Основні моменти 1	МСФЗ 16 2	П(С)БО 7 «Основні засоби» 3
Поняття основних засобів і їхня структура	Активи, від яких очікуватися економічна вигода; структура визначається організацією самостійно виходячи з аналогічності їхніх видів і способів використання, тобто в основу угруповання кладе модель одержання економічної вигоди	В цілому поняття основних засобів збігається з поняттям використовуваному МСФЗ; не підкреслюється визначальна роль моделі одержання економічної вигоди від об'єктів основного засобу для утворення груп основних засобів; не виділяється поняття інвестиційна власність
Проблеми обліку основних засобів	Правильне застосування принципів нарахування, історичної вартості, обачності, продовження діяльності; ризик необґрунтованого завищення прибутку, що згодом буде розподілена між власниками, і, як наслідок, недостатність капіталу для придбання активу, що заміщає; ризик перекручування обсягу власних засобів, ризик того, що зміна, що вимагається, балансової вартості основних засобів може суперечити принципу обачності й спричинити різні погляди на ліквідність балансу організації	Такі ж проблеми є й у нашій країні, однак вони не виділяються, не показуються шляхи їхнього дозволу в стандарті; серед завдань бухгалтерського обліку основних засобів, перерахованих у П(С)БО, відсутні завдання, пов'язані з ретельному проведенні процедури визнання об'єктів основних засобів, установлення строків корисного використання, вибір відповідного методу амортизації
Первісна оцінка основних засобів	Покупна ціна й всі прямі витрати, пов'язані із приведенням об'єкта в належний стан і місце розташування. Витрати по позиках як основний підхід не включаються в первісну вартість	У цілому підхід до визначення первісної вартості об'єктів основних засобів аналогічний МСФЗ 16.

Продовження табл. 1.7.

1	2	3
Амортизація	Розподіл вартості активу, що підлягає амортизації, між обліковими періодами протягом строку його корисного економічного використання. Строк корисного функціонування об'єкта основних засобів визначається бухгалтером самостійно	Не пояснюється сутність амортизації з позиції бухгалтерського обліку, не розкривається поняття амортизації як облікового запису
Методи нарахування амортизації	Вибір методу робиться бухгалтером самостійно виходячи їхньої моделі одержання економічної вигоди від об'єктів основних засобів для кожної їхньої групи. Класифікація дозволених методів припускає виділення трьох груп: рівномірні нарахування; метод зменшеного залишку; метод списання вартості пропорційно якому або критерію (обсяг виконаних робіт, обсяг зробленої продукції й т.д.)	Метод вибирається підприємством самостійно, дозволені методи підрозділяються на: прямолінійний метод; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; виробничий метод.

Незавершені капітальні вкладення. Вони характеризують обсяг фактично зроблених витрат на будівництво і монтаж окремих об'єктів основних засобів з початку цього будівництва до його завершення. Експертна оцінка об'єктів незавершеного будівництва (включаючи устаткування для монтажу) проводиться з застосуванням витратного підходу шляхом визначення вартості відтворення за винятком фізичного зносу.

Довгострокові фінансові інвестиції відносяться до необоротних активів суб'єктів господарювання. Принципи оцінки довгострокових фінансових інвестицій суб'єктів господарювання в Україні визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затвердженим Міністерством фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 [7]. У міжнародній практиці порядок оцінки довгострокових фінансових інвестицій визначається МСБО 27 «Облік інвестицій» [9].

Довгострокові фінансові інвестиції спочатку оцінюються і відбиваються в бухгалтерському обліку по собівартості. Собівартість

фінансових інвестицій складається з ціни їх придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів і інших витрат, безпосередньо зв'язаних із придбанням фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції на дату балансу (крім інвестицій, які враховуються по методу участі в капіталі) відображаються по справедливій вартості [9].

Під справедливою вартістю варто розуміти суму, по якій може бути здійснений обмін активу або зроблена оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких вірогідно визначити неможливо, відбиваються на дату балансу по їх собівартості з урахуванням зменшення корисності інвестицій.

Довгострокові фінансові інвестиції оцінюються за такими характеристиками [9]:

а) довгострокові фінансові інвестиції, зв'язані з участю суб'єктів господарювання в майні (статутному капіталі) господарчих товариств, при ухваленні рішення про їх включення в статутний фонд, оцінюються по справедливій (ринковій) вартості з використанням методичних підходів;

б) інші довгострокові фінансові інвестиції при ухваленні рішення про їх включення в статутний фонд оцінюються виходячи з їх економічної суті по справедливій (ринковій) вартості такими способами:

– шляхом індексації їх номінальної вартості. Індекс розраховується на підставі встановлених Національним банком дисконтних ставок, починаючи з дати придбання (утворення) зазначеного активу на дату оцінки;

– шляхом застосування порівняльного (аналогів продажу) підходу для проведення експертної оцінки з метою обліку ринкової ситуації, що складається на дату оцінки;

– іншими обґрунтованими в звіті експерта способами.

1.3 Амортизація як джерело відтворення необоротних активів

Головна мета управління необоротними активами суб'єктів господарювання полягає у забезпеченні їх своєчасного оновлення та ефективного використання.

У питанні своєчасного оновлення необоротних активів в процесі їх використання важливим джерелом простого і розширеного відтворення є амортизація основних засобів та нематеріальних активів [26, с.161].

Характер і періодичність оновлення необоротних активів зв'язані з процесом руху їхньої вартості. Усупереч своїй назві основні фонди суб'єктів господарювання здійснюють постійний кругообіг, хоча тривалість цього обороту в часі досить велика (рис. 1.3.).

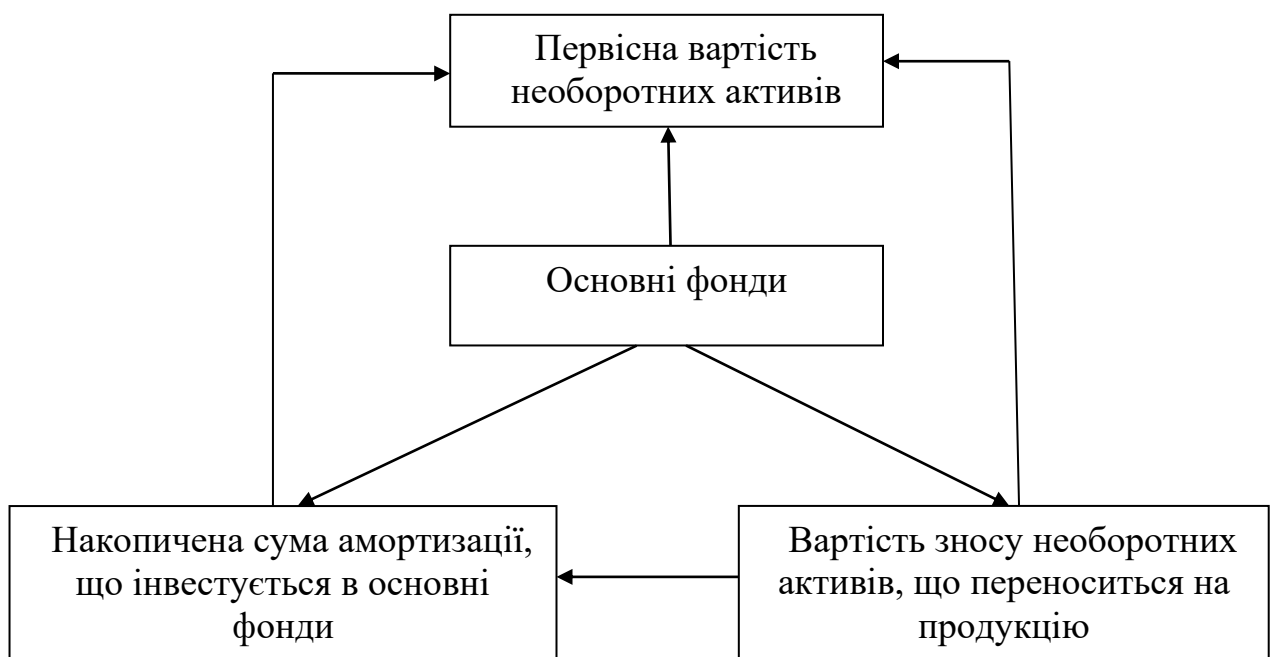


Рис. 1.3. Характер руху необоротних активів в процесі їх кругообігу

В процесі кругообігу основні фонди проходять три основні стадії.

На першій стадії сформовані підприємством основні фонди в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію. Цей процес здійснюється протягом багатьох виробничо-

комерційних циклів і продовжується до повного зносу окремих видів необоротних активів.

На другій стадії в процесі реалізації продукції знос необоротних активів накопичується на підприємстві у формі амортизаційних засобів (амортизаційного фонду).

На третій стадії амортизаційні засоби як частина власних фінансових ресурсів суб'єктів господарювання направляються на відновлення діючих або придбання нових видів необоротних активів.

Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості конкретних видів необоротних активів, характеризує термін їхньої служби.

Оскільки вартість необоротних активів, що здобуваються підприємством можна розглядати в якості його капіталовкладень, тобто процесу інвестування капіталу, то повернення вартості цього майна через механізм амортизації можна інтерпретувати як процес окупності цього капіталу.

Оновлення необоротних активів суб'єктів господарювання здійснюється на простій і розширеній основі, представляючи собою процес простого і розширеного їхнього відтворення.

Просте відтворення необоротних активів може здійснюватися в межах амортизаційного фонду в наступних формах:

а) поточного ремонту (він являє собою процес часткового відновлення основних засобів, тобто відшкодування їхнього зносу). Витрати на поточний ремонт фінансуються за рахунок витрат суб'єктів господарювання;

б) капітального ремонту (він являє собою процес значного відновлення основних засобів і часткової зміни їхніх окремих елементів). Витрати на капітальний ремонт фінансуються звичайно за рахунок частини накопичених амортизаційних відрахувань (у сучасних умовах витрати на капітальний ремонт дозволено відносити на витрати суб'єктів господарювання). На суму зробленого капітального ремонту зменшується знос основних засобів і тим самим збільшується їхня залишкова вартість;

в) придбання нових видів необоротних активів з метою зміни цілком зношених їхніх видів у межах сум накопиченої амортизації (для нематеріальних активів це основна форма простого їх відтворення).

Розширене відтворення необоротних активів являє собою процес формування нових їхніх видів, здійснюваний не тільки за рахунок сум накопиченої амортизації, але і за рахунок інших фінансових джерел (прибутку, довгострокових позик та ін.).

Формування нових видів необоротних активів у процесі простого або розширеного їх відтворення зв'язано з інвестиційною діяльністю суб'єктів господарювання і являє собою особливу сферу фінансового менеджменту.

Об'єктом амортизації є вартість необоротних активів, що мають обмежений строк корисної експлуатації. Вартість землі, строк корисного використання якої необмежений, та вартість незавершених капітальних інвестицій не підлягають амортизації [27, с.97].

Невелика частка амортизаційних відрахувань у собівартості продукції (послуг) означає унеможливлення в Україні навіть простого відтворення. Тобто зберігається тенденція звуження відтворення засобів виробництва, що виражається у прогресуючому зростанні фізичного та морального зношування основних засобів. Це загострює проблему технічного відновлення основних засобів, тому що їхній стан значною мірою залежить від обсягів інвестицій в основний капітал та від розміру амортизаційних нарахувань, які є одним із джерел внутрішніх резервів інвестування. Обсяг амортизаційних відрахувань постійно скорочується за рахунок зменшення сукупної залишкової вартості основних засобів.

Для покращення чи швидкої заміни морально або фізично зношених основних засобів за рахунок капіталізації нерозподіленого прибутку суб'єктів господарювання необхідно вміти обирати раціональний метод амортизації з усієї сукупності дозволених законодавством.

Відповідно до п.47 МСБО 16 для розподілу амортизованої суми на систематичній засаді на протязі терміну корисної експлуатації можна

використовувати п'ять методів нарахування амортизації. Крім того підприємство, за власним рішенням може використовувати норми та методи, нарахування амортизації, встановлені податковим законодавством [8]. Залежно від прийнятої на підприємстві облікової політики можуть використовуватися різні методи нарахування амортизації (табл. 1.8) [23, с.123].

Таблиця 1.8.

Методи нарахування амортизації та їх застосування

Сутність методу	Сума амортизації і-го року (A_i)	Додаткові показники	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	7
1.Прямолінійний метод				
Розмір амортизації залежить лише від строку використання об'єкту .	$A_i = A_m B / T$	$A_m B = ПВ - ЛВ$	Вартість об'єкту списується рівними частинами на протязі всього періоду його експлуатації.	Не враховується моральний знос об'єктів та фактор підвищення витрат на ремонти за мірою його експлуатації
2.Метод зменшення залишкової вартості				
Визначається річна сума амортизації виходячи із залишкової вартості об'єкта на початок року або з первинної вартості за введеними на протязі року об'єктами.	$A_i = ЗВ (ПВ) * N_a$	$N_a = 1 - \sqrt[T]{ЛВ/ПВ}$	На протязі перших років експлуатації об'єкта накопичується значна сума засобів необхідних для його відновлення.	Передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, необхідної для розрахунку норми амортизації ($ЛС \neq 0$).
3.Метод прискореного зменшення залишкової вартості				
Є різновидом методу зменшення залишкової вартості	$A_i = ЗВ(ПВ) * N_a$	$N_a = A_m B * 2 / T$	На протязі перших років експлуатації об'єкта накопичується значна сума засобів, необхідних для його відновлення	-

Продовж. табл. 1.8

1	2	3	4	7
4.Кумулятивний метод				
Річна сума амортизації визначається як добуток амортизованої вартості та кумулятивного коефіцієнта (відношення кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта, до суми чисел років його корисного використання)	$A_i = A_m B * k_{ki}$	$A_m B = ПВ - ЛВ k_i = T - (i - 1) / 1 + \dots + T$	1. У перші роки амортизується велика кількість об'єкта, коли інтенсивність його використання максимальна. 2. В перші роки накопичуються грошові засоби для заміни об'єкту, що амортизується. 3. Забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт амортизованих об'єктів, що приходяться на останні роки використання їх без відповідного збільшення витрат виробництва за рахунок того, що сума нарахованої амортизації у ці роки зменшується.	Визначений ступінь трудомісткості.
7.Виробничий метод				
Застосовується для нарахування амортизації об'єктів, технічний стан яких залежить від кількості виробленої продукції.	$A_{\text{місяці}} = N_{\text{місяці}} * N_a$	$N_a = A_m B / N_{\text{заг}}$	Цей метод дуже простий та раціональний. Зручно застосовувати при визначенні амортизації автотранспорту в залежності від його пробігу, станків та будь-якого виробничого обладнання.	Застосування пов'язано з важкістю визначення вироблення окремих об'єктів.
<p><i>Умовні позначення:</i> A_i- річна сума амортизації; $A_m B$- амортизована вартість; $ПВ$- первісна вартість; $ЛВ$ – ліквідаційна вартість; $ЗВ$- залишкова вартість; N_a- норма амортизації; T- строк корисного використання об'єкту; k_i- кумулятивний коефіцієнт; $N_{\text{ркі}}$- місячна норма виробки; $N_{\text{заг}}$- загальний об'єм продукції; $A_{\text{місяці}}$- місячна сума амортизації.</p>				

Обґрунтовуючи доцільність використання окремих методів нарахування амортизації, фінансовий менеджер повинен намагатися максимізувати не лише обсяг накопиченої амортизації, а й забезпечити якомога більше

значення чистого грошового потоку, що залишається у розпорядженні суб'єктів господарювання (сума чистого прибутку від основної діяльності та амортизаційних відрахувань у поточному періоді).

Нарахування амортизації здійснюється на протязі всього терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта необоротного активу. Амортизацію нараховують з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання, та припиняють нараховувати у місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкту.

Варто пам'ятати, що нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови та консервації об'єктів необоротних активів.

Розрахунок амортизації здійснюється щомісячно. Виняток складають лише суб'єктів господарювання, діяльність яких носить сезонний характер. Такі суб'єктів господарювання нараховують амортизацію лише на протязі періоду їх роботи у звітному році.

При визнанні об'єкта активом та зарахуванні його на баланс, підприємство повинно визначити строк його корисного використання. Цю інформацію можна отримати з технічної документації або визначити підприємству самостійно (у приказі про облікову політику). При цьому повинні враховуватися умови та інтенсивність експлуатації об'єкта необоротних активів, а також моральний та фізичний знос, що визначається виходячи з технічних характеристик цього об'єкта, правові та інші обмеження строку корисного використання об'єкту. Строк корисного використання необхідно періодично переглядати [23, с.122].

Сума нарахованої амортизації відноситься на збільшення витрат виробництва.

Що стосується безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів, то слід відмітити наступне. За такими об'єктами також нараховується

амортизація. При цьому у сумі нарахованої амортизації відбивається прибуток від безоплатно отриманих об'єктів. Такий прибуток буде відбиватися одночасно з нарахуванням амортизації. Таким чином, у міру його нарахування сума додаткового капіталу буде зменшуватись.

У той же час первісна вартість безоплатно отриманих об'єктів необоротних активів складається не лише із справедливої вартості об'єкту, але й суми обов'язкових платежів (витрат), оплачених (понесених) при отриманні такого об'єкту. Тому сума нарахованої амортизації буде також складатись з двох частин: амортизації, що приходить на справедливу вартість, та амортизації, що приходить на суму обов'язкових платежів (витрат), оплачених (понесених) при такому безоплатному отриманні.

За думкою деяких спеціалістів, для розрахунку амортизації необхідно використовувати тільки справедливу вартість безкоштовно отриманого активу. При цьому сума обов'язкових платежів та витрат буде складати ліквідаційну вартість такого об'єкта. Тобто амортизована вартість буде визначатись як різниця між первісною вартістю безоплатно отриманого об'єкта активу та його ліквідаційною вартістю. Таким чином, амортизована вартість буде дорівнювати справедливій вартості об'єкта, відбитої у складі додаткового капіталу [23, с.127].

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним або виробничим методом. Дозволяється також спрощений метод амортизації бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

В Україні, на етапі переходу до ринкових відносин, амортизація стала не тільки джерелом фінансування технічного розвитку, скільки засобом регулювання податкового тиску, і цей засіб використовується як державою, так і суб'єктів господарюваннями. Викликає сумнів затверджена на державному рівні концепція амортизаційної політики, згідно з якою були розділені податкові та облікові функції амортизації, що поклало початок недоцільного поділу самого обліку на бухгалтерський та податковий.

Звісно, що введення в дію засад міжнародних стандартів фінансової звітності та запровадження нової методології нарахування амортизації з прийняттям П(С)БО надало можливість суб'єктів господарюванням самостійно встановлювати терміни корисного використання, обирати методи нарахування амортизації та визначати ліквідаційну вартість основних засобів. Але ж амортизаційна політика – це дещо більше, ніж вибір методів та розрахунок строків корисного використання основних засобів. Як тільки підприємство отримало можливість маніпулювати амортизаційними коштами, воно може проводити дійсно власну амортизаційну політику в сфері їхнього формування, розподілення, використання. Обґрунтування розрахунків строків корисного використання основних засобів має велике значення, але ж можливість їх дооцінити, або уцінити – це вже зміна бази нарахування амортизації [22, с.77].

Підсистема нарахування та використання амортизації, як складова обліково-аналітичної та податкової систем, має певні особливості. Вони зумовлені різним законодавчим забезпеченням процесів нарахування амортизації у даних системах.

Особливості управління відтворенням основних засобів у податковій системі полягають у безпосередньому регулюванні державою та обов'язковому дотриманні підприємством розмірів нарахування амортизації за податковим методом і нормами відповідно до закону про прибуток.

Податкова система визначається як сукупність взаємопов'язаних податків, зборів, мита, що утримує держава, та методів оподаткування, збору й використання податків.

Особливості *управління відтворенням основних засобів у обліково-аналітичній системі* полягають у комплексному творчому підході фахівців суб'єктів господарювання до процесу вибору та використання оптимального набору інструментів, які регулюють розмір нарахованої амортизації. Це реалізується у наказі про облікову політику, яким передбачено вирішення питань організації бухгалтерського обліку основних засобів на технологічному етапі.

Обліково-аналітична система містить сукупність інформації про господарську діяльність суб'єктів господарювання, яка вимірюється, реєструється, накопичується, обробляється, зберігається, узагальнюється з метою забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів повними, об'єктивними й достовірними даними задля прийняття ними виважених управлінських рішень.

При визначенні особливостей процесу нарахування амортизації всередині обліково-аналітичної або податкової систем виникають розбіжності між: об'єктами (розмір первісної або балансової вартості), функціями (економічна, податкова), методами, термінами (основні засоби, основні фонди тощо), періодичністю нарахування (помісячно, поквартально), кількістю груп (дев'ять або чотири), економічною суттю категорії «амортизація». За умов зазначених розбіжностей висококваліфікованому бухгалтеру необхідно витратити додатковий час на проведення ним оцінки ефективності управління відтворенням основних засобів з різними методами нарахування амортизації [16, с.142].

Нарахована амортизація займає особливе місце в управлінні відтворенням основних засобів за рахунок власних коштів. Вона нерозривно

пов'язана з основними фінансово-економічними показниками діяльності суб'єктів господарювання. Так, нарахована амортизація безпосередньо впливає на суми прибутку до оподаткування та грошового потоку після оподаткування, завдяки чому на підприємстві формується внутрішнє джерело інвестування та відтворення основного капіталу.

Група економістів (Самойленко Р.Л., Сук П., Хотомлянський О. та ін.) доводять, що інфляційні процеси, криза платежів і розрахунків за жорсткої системи витрат і податків, застосування примусового порядку розподілу виручки від реалізації деформують умови відтворення необоротних активів, ведуть до нецільового використання і, у кінцевому підсумку, до втрат амортизаційних нарахувань для підприємств. Тому вони вважають, що необхідно формувати на підприємстві амортизаційний фонд, розміщувати його на окремому рахунку та використовувати тільки за призначенням.

Узагальнення і класифікація поглядів економістів Косова Т.Д. та Чумаченко М.Г. стосовно вирішення розглянутої проблеми виявили, що немає потреби у частковому або повному централізованому вилученні амортизаційних нарахувань та обов'язкове розміщення акумульованих коштів на окремих рахунках у банках.

Однією з основних проблем в інвестиційній сфері є протиріччя і диспропорції в організації процесів накопичення та використання амортизації необоротних активів, що зношуються.

Економіст Рошило В.М. зазначила, що в ринкових умовах впровадження контролю та обмежень щодо напрямків використання амортизації неприйнятне, але в перехідних економіках, особливо пострадянського простору, де існують значні проблеми з оновленням основних фондів державний контроль за цільовим використанням буде цілком виправданим.

Слід зазначити, що пропозиції деяких економістів стосовно обов'язкового формування амортизаційного фонду на суб'єктів

господарюваннях, недостатня кількість обігових коштів і криза платежів призведуть лише до погіршення ситуації. Отже, очевидною є потреба в управлінні нарахуванням та використанням амортизації на підприємстві.

Процес управління нарахуванням та використанням амортизації передбачає своєчасне отримання керівником суб'єктів господарювання достовірної інформації, необхідної для прийняття оптимальних рішень, тобто таких, що забезпечують найкращі результати на будь-якому проміжку часу та за будь-якими обраними критеріями оцінки методу амортизації. Формування та надання такої економічної інформації є головним завданням створення обліково-аналітичної системи, результати якої можуть застосовувати як внутрішню, так і зовнішні користувачі.

Таким чином, організаційні засади управління відтворенням необоротних активів у обліково-аналітичній системі можна формувати за такими етапами [16, с.146]:

1. розробка фінансової структури суб'єктів господарювання та відокремлення центру відповідальності (ЦВ) з нарахування та використання амортизації;
2. створення інформаційної бази для нарахування та використання амортизації;
3. організація обліку амортизації на етапі формування звітності;
4. управління витратами (амортизацією) і калькулювання собівартості;
5. створення системи бюджетування (фінансового планування) нарахуванням та використанням амортизації;
6. автоматизація процесу нарахування та використання амортизації.

Охарактеризуємо етапи управління відтворенням необоротних активів.

Етап 1. Фінансову структуру суб'єктів господарювання поділяють за центрами відповідальності(ЦВ). Так, ЦВ з нарахування та використання

амортизації здійснює господарську й управлінську діяльність щодо амортизації. У межах системи обліку в центрах відповідальності формуються бюджети й оцінюється їх виконання шляхом порівняння планових і фактичних показників. Такий поділ обліково-аналітичної системи дозволяє контролювати кошти, джерела виникнення доходів і витрат, реально та об'єктивно оцінювати діяльність підприємств.

Етап 2. Для розробки ефективних рішень щодо управління підприємством керівництву необхідна достовірна інформація про його виробничий і фінансовий стан. Необхідні дані можуть бути отримані як із внутрішніх, так і із зовнішніх джерел інформації. Зокрема, шляхом проведення опитування керівників і бухгалтерів інших підприємств щодо застосування ними в господарській діяльності методів нарахування амортизації; використання даних вибіркового обстеження підприємств України з питань нарахування та використання амортизації тощо. Отримана інформація підлягає документуванню та реєстрації.

Етап 3. Зібрану первинну інформацію необхідно подати у зручному для користувача вигляді. Рішення про те, які показники слід надавати і на якому рівні, приймаються під час розробки збалансованої системи показників. звідси формують і вимоги до внутрішньої звітності. Пропонується обов'язкове формування на підприємстві альбому форм первинних документів з обліку основних засобів, у який доцільно включити, крім типових форм № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та відомість нарахування та використання амортизації.

Етап 4. У середині обліково-аналітичної системи формується інформація відповідно до п.30 П(С)БО 7 «Основні засоби» щодо збільшення суми витрат і зносу основних засобів на суму нарахованої амортизації.

Бажано проаналізувати вплив витрат у вигляді нарахованої амортизації різними економічними та податковими методами згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» з метою вибору з усієї сукупності оптимального методу нарахування амортизації. Оцінка здійснюється шляхом побудови діаграм: динаміки знецінення основних засобів залежно від методу амортизації; порівняння розмірів економічної та податкової амортизації; залежності терміну нарахування першої половини амортизаційної вартості за періодами.

До підсистеми нарахування та використання амортизації необхідно обов'язково включити інформацію за напрямками використання амортизації. пропонується при формуванні звітності та прийнятті управлінських рішень використовувати відомість нарахування та використання амортизації.

Етап 7. Впровадження бюджетування спонукає суб'єктів господарювання організувати ефективно діючу систему обліку, звітності та збору інформації. Для складання бюджетів кожному ЦВ чи працівникові доводяться спеціальні табличні форми, в яких за окремими періодами і позиціями надаються показники чи інша інформація, яку слід представити. Зокрема, порядок використання сум нарахованої амортизації для здійснення капітальних інвестицій за напрямками законодавчо не врегульований. Тому пропонується вести річну відомість нарахування та використання сум накопиченої амортизації, яка після заповнення направляється у відділ обробки та систематизації. Фахівці поділяють показники за групами для здійснення прогнозних розрахунків та безпосереднього складання бюджетів. Для спрощення процесу контролю під час складання бюджетів застосовують форми або документи фінансової та податкової звітності.

Етап 6. Для оперативного прийняття управлінських рішень, економії робочого часу у разі опрацювання значного обсягу інформації необхідно впроваджувати на підприємстві сучасні автоматизовані інформаційні технології та інформаційні системи нового покоління. Це дозволить

підприємству швидко опрацювати облікові дані на первинному та поточному етапах, вчасно отримати достовірну і повну інформацію підсистеми нарахування та використання амортизації у будь-який проміжок часу.

Характерними рисами сучасних інформаційних технологій є персоналізація обчислень, активна участь професійно освіченого фахівця, створення інформаційних баз даних для організації процесу нарахування та використання амортизації. Застосування таких технологій в обліку та управлінні відтворенням основних засобів дозволить вітчизняним суб'єктам господарюванням успішно конкурувати у діловому фінансовому світі.

Створення і впровадження обліково-аналітичної системи нарахування та використання амортизації можливе лише на великих прибуткових суб'єктах господарюваннях, оскільки проведення аналізу та створення системи спостереження за чинниками зовнішнього середовища потребує значних трудових та фінансових втрат. Крім того, для створення і функціонування обліково-аналітичної системи необхідно об'єднання зусиль бухгалтерів, фінансистів, менеджерів, інженерів-програмістів.

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

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Загальні напрямки аналізу необоротних активів суб'єктів господарювання

Аналіз необоротних активів здійснюється за декількома напрямками, розробка яких у комплексі дає змогу оцінити структуру, динаміку та ефективність використання основних засобів та довгострокових інвестицій (табл.2.1) [99, с. 77].

Таблиця 2.1

Загальні напрямки аналізу основних засобів

Загальні напрямки аналізу	Задачі аналізу	Джерела інформації	Види аналізу
1	2	3	4
Аналіз структури та динаміки основних засобів (горизонтальний та вертикальний аналіз)	1.Оцінка розміру та структури вкладення капіталу в основні засоби. Побудова тренду. 2.Визначення характеру та розміру впливу вартості основних засобів на фінансове положення та структуру балансу.	Реєстри обліку основних засобів; Форми бухгалтерської звітності № 1,2,7; Форма статистичної звітності № 11 «Дані про наявність та рух основних засобів та інших не фінансових активів»; Бізнес-план	Фінансовий аналіз
Аналіз ефективності інвестицій у основні засоби	1.Оцінка ефективності капітальних вкладень. 2.Обґрунтування вибору інвестиційного проекту. 3.Аналіз ефективності залучень позик для інвестування.	Реєстри обліку вкладень в об'єкти основних засобів; Форми бухгалтерської звітності № 1,2,4,7; Додаток до форми статистичної звітності № П-2 «Відомості про інвестиційну діяльність»; Бізнес-план	Фінансовий аналіз
Аналіз стану основних засобів	1.Оцінка руху та використання основних	Дані оперативного обліку використання робочого	

	<p>засобів.</p> <p>2.Оцінка показників руху, технічного стану та використання робочого часу.</p> <p>3.Факторний аналіз показників, що характеризують стан основних засобів.</p>	<p>часу машин та обладнання;</p> <p>Форми бухгалтерської звітності № 1,2,7;</p> <p>Форма статистичної звітності №11 «Дані про наявність та рух основних засобів та інших не фінансових активів».</p>	Управлінський аналіз
--	---	--	----------------------

Продовж. табл. 2.1

1	2	3	4
Аналіз ефективності використання основних засобів	<p>1.Аналіз показників ефективності використання основних засобів.</p> <p>2.Діагностика причин зміни показників ефективності використання основних засобів.</p> <p>3.Кількісна оцінка зміни ефективності використання основних засобів в результаті інновацій.</p>	<p>Реєстри обліку основних засобів, витрат та фінансових результатів;</p> <p>Дані оперативного обліку використання робочого часу машин та обладнання;</p> <p>Форми бухгалтерської звітності № 1,2,7;</p> <p>Форма статистичної звітності №11 «Дані про наявність та рух основних засобів та інших не фінансових активів».</p>	Управлінський аналіз
Аналіз амортизаційної політики	<p>1.Аналіз накопичення та використання амортизаційних відрахувань.</p> <p>2.Обґрунтування вибору порядку нарахування амортизації.</p>	<p>Наказ про облікову політику;</p> <p>Реєстри обліку амортизації основних засобів;</p> <p>Форма бухгалтерської звітності №7;</p> <p>Форма статистичної звітності №11 «Дані про наявність та рух основних засобів та інших не фінансових активів».</p>	Управлінський аналіз
Аналіз ефективності витрат на утримання та експлуатацію обладнання	<p>Аналіз витрат на капітальний ремонт.</p> <p>Аналіз витрат за поточним ремонтом.</p> <p>Аналіз взаємозв'язків об'єму виробництва, прибутку та витрат з експлуатації обладнання.</p>	<p>Реєстри обліку витрат та основних засобів;</p> <p>Дані оперативного обліку використання робочого часу машин та обладнання;</p> <p>Форми бухгалтерської звітності № 7;</p> <p>Форма статистичної звітності №11 «Дані про наявність та рух основних засобів та інших не фінансових активів».</p>	Управлінський аналіз

Вибір напрямків аналізу та реальних аналітичних задач визначається потребами управління, що складає основу фінансового та управлінського аналізу, хоча чіткої різниці між цими видами аналізу немає [11, с.111].

Аналіз складу, руху та стану основних засобів. Оцінку рівня технічного стану та розвитку виробничого потенціалу починають з аналізу складу та руху основних засобів.

Склад основних засобів – це внутрішнє відношення його частин.

Рух – надходження, вибуття, знос, заміна, оновлення, збільшення або зменшення фондів.

Аналіз структури основних засобів дозволяє оцінити їх склад з точки зору ступеня їх використання у виробничому процесі. Оцінимо зміни основних засобів за первісною вартістю. При цьому проводиться горизонтальний та вертикальний аналіз.

Горизонтальний аналіз полягає у оцінці динаміки показників, встановленні їх абсолютних змін та темпів росту. *Вертикальний аналіз* – це аналіз структури об'єктів.

Дані про наявність, знос та рух основних засобів служать основним джерелом інформації для оцінки виробничого потенціалу суб'єктів господарювання. Оцінка руху основних засобів проводиться на засаді коефіцієнтів (табл. 2.2.), які аналізуються у динаміці за ряд років [99, с.78].

Таблиця 2.2.

Показники руху основних засобів

Показник	Метод розрахунку
1	2
Коефіцієнт надходження (вводу)	Основні фонди, що надійшли /Основні фонди на кінець звітного періоду
Темп надходження	(Нові основні фонди, що надійшли у звітному періоді – Основні фонди, що ліквідовані у звітному періоді) /Основні фонди на початок звітного періоду
Коефіцієнт заміни	Нові основні фонди, що надійшли у звітному періоді /Основні фонди, що ліквідовані у звітному періоді

Коефіцієнт оновлення	Нові основні фонди /Основні фонди на кінець звітного періоду
Коефіцієнт інтенсивності оновлення	Основні фонди, що ліквідовані у звітному періоді / Нові основні фонди, що надійшли у звітному періоді

Продовж. табл. 2.2

1	2
Коефіцієнт масштабності оновлення	Нові основні фонди, що надійшли у звітному періоді / Основні фонди на початок звітного періоду
Строк оновлення	1 / Коефіцієнт масштабності оновлення
Коефіцієнт вибуття основних засобів	Основні фонди, що ліквідовані у звітному періоді / Основні фонди на початок звітного періоду
Коефіцієнт приросту	Сума приросту основних засобів/Вартість основних засобів на початок звітного періоду
Коефіцієнт розширення парку	1 - Коефіцієнт інтенсивності оновлення
Коефіцієнт стабільності	(Основні фонди на початок звітного періоду + Основні фонди, що ліквідовані у звітному періоді)/ Основні фонди на початок звітного періоду
Строк служби	1 / Коефіцієнт вибуття
Коефіцієнт зносу	Сума зносу основних засобів визначається як різниця між первісною та залишковою вартістю об'єктів, тобто різниця між залишком основних засобів, відбитих у розділі 3 додатку балансу (ф.№7), та залишком відповідних засобів у балансі (ф.№1) / Первісна вартість = наявного залишку основних засобів = 1 – Коефіцієнт придатності
Коефіцієнт придатності	Залишкова вартість наявних основних засобів / Первісна вартість наявного залишку основних засобів = 1 – Коефіцієнт зносу

Коефіцієнт надходження характеризує долю нових основних засобів у складі всіх основних засобів на кінець періоду. *Коефіцієнт оновлення* характеризує долю нових основних засобів на підприємстві. *Коефіцієнт інтенсивності оновлення* відбиває величину засобів, що вибули на одиницю об'єктів, що надійшли, тобто кількість об'єктів, що застаріли у результаті

введення нових. *Коефіцієнт масштабності оновлення* відбиває долю нових фондів відносно до первісної величини. *Строк оновлення* має зворотне значення відносно до коефіцієнту масштабності оновлення. *Коефіцієнт вибуття* показує питому вагу основних фондів що вибули. *Коефіцієнт приросту* відбиває темп приросту основних засобів суб'єктів господарювання, що досліджується. *Коефіцієнт заміни* показує долю основних засобів, що вводяться, направлену на заміну основних фондів, що вибувають. *Коефіцієнт розширення парку* має деякий інтервал значень, в залежності від цього й робляться висновки. Якщо кількість об'єктів, що поступили менша за кількість тих, що вибули, $K_p < 0$, парк звужується. Якщо кількість об'єктів, що надійшли та вибули рівні, $K_p = 0$, - парк залишається без змін. Якщо кількість об'єктів, що надійшли перевищує кількість обладнання, що вибуло, тобто $K_p > 0$, - парк машин та обладнання розширюється. *Коефіцієнт стабільності* характеризує фонди, які зберігаються для подальшого використання. *Строк служби* визначається величиною, зворотною коефіцієнту вибуття. Він характеризує фактичний строк експлуатації об'єктів основних засобів.

Аналіз показників ефективності використання основних засобів. Оцінка ефективності використання основних засобів заснована на застосуванні загальної для всіх ресурсів технології оцінки, яка передбачає розрахунок та аналіз показників віддачі та ємкості [79, с.66].

Показники віддачі характеризують вихід готової продукції на 1 грн. ресурсів. *Показники ємкості* характеризують витрати або запаси ресурсів на 1 грн. випуску продукції.

Під запасами ресурсів розуміють наявний об'єм ресурсів на звітну дату за балансом, під витратами – поточні витрати ресурсів, зокрема, за основними засобами – амортизація. При зіставленні запасів ресурсів з об'ємом виручки з період необхідно розрахувати середню величину запасів на той самий період. узагальнюючим показником ефективності використання основних засобів є *фондовіддача* (Φ_o):

$$\Phi_o = \text{Об'єм виробництва} / \text{Середня первісна вартість} \quad (2.1.)$$

Показник фондovіддачі аналізують в динаміці за ряд років, тому об'єм продукції коригують на зміну цін та структурних зрушень, а вартість основних засобів – на коефіцієнт переоцінки. Підвищення фондovіддачі веде до зниження суми амортизаційних відрахувань, що приходяться на одну гривню готової продукції або амортизаційної ємкості. Ріст фондovіддачі є одним з чинників інтенсивного росту об'єму випуску продукції.

Іншим важливим показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є *фондомісткість* (Φ_e):

$$\Phi_e = 1 / \Phi_o = \text{Середньорічна вартість основних засобів} / \text{Об'єм випуску продукції} \quad (2.2.)$$

Зміна фондомісткості у динаміці показує зміну вартості основних засобів на одну гривню продукції та застосовується при визначенні суми відносної перевитрати або економії засобів у основні фонди (E):

$$E = (\Phi_{e1} - \Phi_{e0}) * Q_1, \quad (2.3.)$$

де Φ_{e1} , Φ_{e0} - фондомісткість звітного та базисного періоду відповідно;

Q_1 – об'єм випуску продукції у звітному періоді.

В процесі аналізу вивчаються динаміка перелічених показників, виконання плану за їх рівнем, проводяться міжгосподарські зрівняння. Після цього вивчають фактори зміни їх величини [78, с.172].

Важко переоцінити значення ефективного використання основних фондів та виробничих потужностей. Рішення цієї задачі означає збільшення виробництва продукції, підвищення віддачі створеного виробничого потенціалу і більш повне задоволення потреб населення, покращення балансу

обладнання у країні, зниження собівартості продукції, ріст рентабельності виробництва, накопичень суб'єктів господарювання.

Покращення використання необоротних активів означає також прискорення їх зворотності, що у значній мірі сприяє вирішенню проблеми скорочення розриву у строках фізичного та морального зносу, прискорення темпів оновлення необоротних активів. Нарешті, ефективне використання необоротних активів тісно пов'язано й з іншою ключовою задачею – підвищенням якості продукції, що випускається, тому що в умовах ринкової конкуренції швидше реалізується й користується попитом високоякісна продукція.

2.2. Аналіз структури та динаміки необоротних активів суб'єктів господарювання

Для будь-якого суб'єктів господарювання значення необоротних активів дуже велике. Від їх кількості, вартості, технічного рівня, ефективності використання залежать кінцеві результати діяльності: сукупний оборот, прибуток і рентабельність, фінансове благополуччя.

Основні фонди на підприємстві ПП «Стел Транс» в 2020-2022 рр. представлені наступними статтями: «Нематеріальні активи», «Незавершене будівництво» та «Основні засоби». Найбільшу питому вагу в I розділі активу балансу займають основні засоби.

Приватне підприємство «Стел Транс» створено як корпоративне підприємство і є підприємницьким товариством.

Оцінка майна, яке знаходиться у розпорядженні суб'єктів господарювання, передбачає використання методів горизонтального і вертикального аналізу. Це дозволяє виділити у складі майна мобільні і іммобілізовані активи, а також визначити співвідношення власних і позикових коштів, за рахунок яких відбувається надходження, придбання, відтворення майна суб'єктів господарювання.

Горизонтальний аналіз – це порівняння показників бухгалтерської звітності з показниками попередніх тимчасових періодів. Він дозволяє виявити тенденції зміни окремих статей або їх груп, які входять до складу бухгалтерської звітності.

Вертикальний аналіз балансу полягає у визначенні питомої ваги окремих статей у загальній валюті балансу, тобто вивчення структури статей активу і пасиву на звітну дату. Необхідність і доцільність проведення вертикального аналізу обумовлюється наступним чином:

- перехід до відносних показників дозволяє проводити міжгосподарські порівняння результатів діяльності підприємств;
- відносні показники згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть істотно змінювати абсолютні показники фінансової звітності.

Аналіз структури і динаміки статей балансу на підставі вертикального і горизонтального аналізу балансу наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки необоротних активів ПП «Стел Транс» за 2020-2022 рр.

Показник	Значення (тис. грн.)			Відхилення (+ ; -)			
				2021-2020		2022-2021	
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	тис. грн.	темп росту, %	тис. грн.	темп росту, %
Нематеріальні активи	0	0	8,4	0,0	-	8,4	-
Незавершене будівництво	6,7	0	0	-6,7	0,0	0,0	-
Основні засоби	18,1	47,6	73,0	29,7	263,0	7,4	111,3
ВСЬОГО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	24,6	47,6	61,4	23,0	193,7	13,8	129,0

За аналізований період вартість необоротних активів суб'єктів господарювання значно зросла: в 2021 році на 23,0 тис. грн. (+93,7%), в 2022 році – на 13,8 тис. грн. (+29%). Зростання вартості необоротних активів суб'єктів господарювання обумовлене збільшенням суми основних засобів в

2021 р. на 29,7 тис. грн. та в 2022 р. на 7,4 тис. грн. Крім того, в 2022 р. ПП «Стел Транс» було придбано нематеріальних активів на 8,4 тис. грн. На балансі ПП «Стел Транс» за даними приміток до фінансової звітності в 2020 р. числилось незавершене будівництво на суму 6,7 тис. грн., в 2021 р. воно було завершено.

Що стосується структури необоротних активів суб'єктів господарювання, то в 2020 і 2022 рр. найбільшу частку в загальній їх величині займають основні засоби (73,6; 86,3%). Крім цього до складу необоротних активів в 2020 р. входить незавершене виробництво, частка якого становить 26,4%. В 2022 р. на другому місці знаходяться нематеріальні активи (13,7%). Нематеріальні активи ПП «Стел Транс» представлені програмним забезпеченням і правами на знаки для товарів і послуг. В 2021 р. основні засоби становлять 100% необоротних активів. Тобто протягом аналізованого періоду в структурі необоротних активів відбувалися суттєві зміни. Структура необоротних активів ПП «Стел Транс» в 2021-2022 рр. наведена на рис. 2.1.

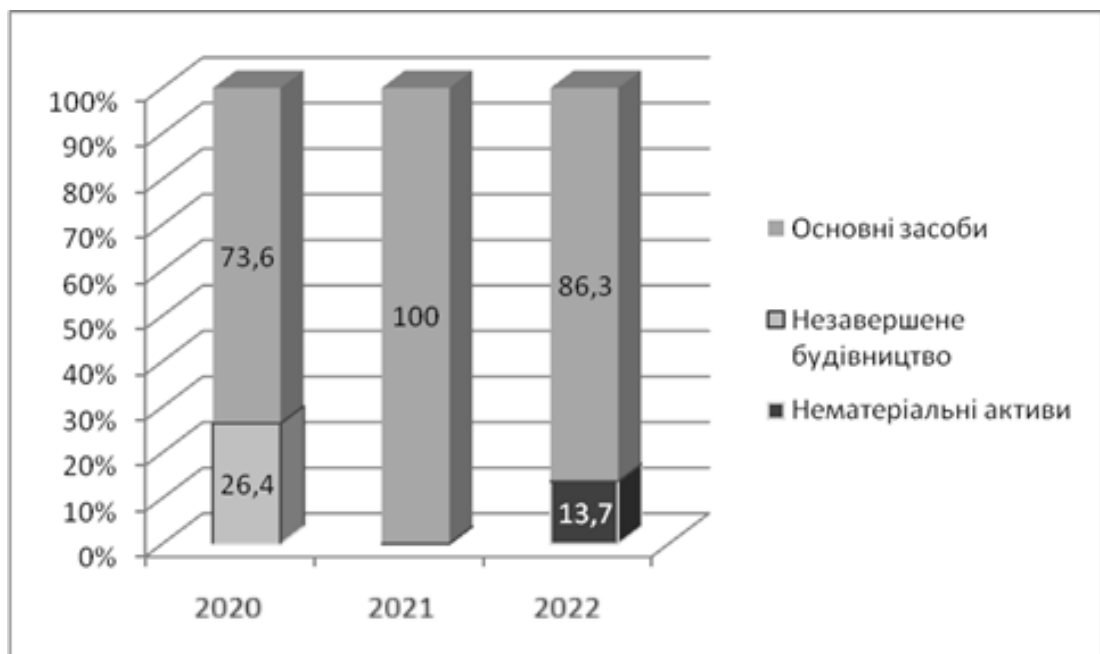


Рис. 2.1. Структура необоротних активів ПП «Стел Транс» в 2021-2022 рр.

В 2020 році ПП «Стел Транс» мало на балансі основних засобів 18,1 тис. грн., за період 2021-2022 рр. вартість основних засобів зросла до 73 тис. грн. Динаміка залишкової вартості основних засобів товариства за аналізований період показана на рис. 2.2.

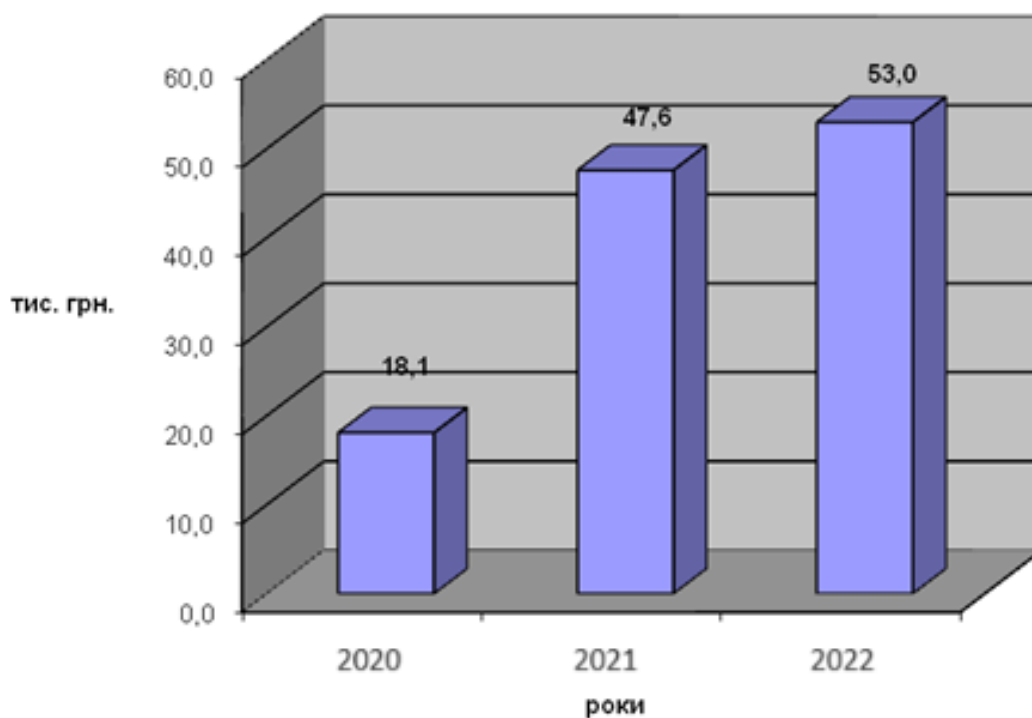


Рис. 2.2. Динаміка зміни вартості основних засобів ПП «Стел Транс» в 2021-2022 рр.

Як свідчать дані звіту про власний капітал зростання необоротних активів суб'єктів господарювання не пов'язано з переоцінкою основних засобів.

На протязі аналізованого періоду чистий дохід від реалізації ПП «Стел Транс» зріс з 2371,9 тис.грн. в 2020 році до 4328,3 тис.грн. в 2022 році, за цих умов збільшилися основні фонди суб'єктів господарювання та зросла загальна вартість майна суб'єктів господарювання, що свідчить про підвищення ефективності використання активів суб'єктів господарювання, в тому числі необоротних.

У таблиці 2.4 представлені результати аналізу динаміки і структури основних засобів суб'єктів господарювання в 2020-2022 рр. за даними приміток до фінансової звітності.

Таблиця 2.4

Аналіз структури та динаміки основних засобів ПП «Стел Транс» за 2021-2022 рр.
(за первісною вартістю)

Показник	2021 р.				2022 р.						Темп приросту, %		Коефіцієнт оновлення, %	Коефіцієнт вибуття, %
	на початок року, тис. грн.	%	Надійшло за рік	Вибуло за рік	на початок року, тис. грн.	%	Надійшло за рік	Вибуло за рік	на кінець року, тис. грн.	%	2021	2022		
Будинки, споруди та передавальні пристрої	14,79	79,3	13,17		27,76	78,3	7,09		32,87	73,7	90,3	18,4	17,71	0
Машини та обладнання	8,77	37,7	9,64	1,3	17,11	37,9	11,08	3,8	24,39	39,7	97,1	42,7	47,43	22,21
Транспортні засоби	0,83	3,4	1,11		1,94	4,1	1,61	0,9	2,67	4,3	134,7	36,4	60,66	46,33
Інші основні засоби	0,34	1,4	0,31		0,64	1,4	0,46		1,10	1,8	90,3	70,9	41,49	0
Малоцінні необоротні матеріальні активи	0,03	0,1	0,03		0,07	0,1	0,24		0,30	0,7	94,2	в 7,7 р.	81,77	0
Інші необоротні матеріальні активи	0,07	0,2	0,04		0,09	0,2	0,02		0,11	0,2	90,3	17,8	17,1	0
Разом	24,6	100,0	24,30	1,3	47,6	100,0	18,70	4,7	61,4	100,0	93,7	29,0	30,1	9,9

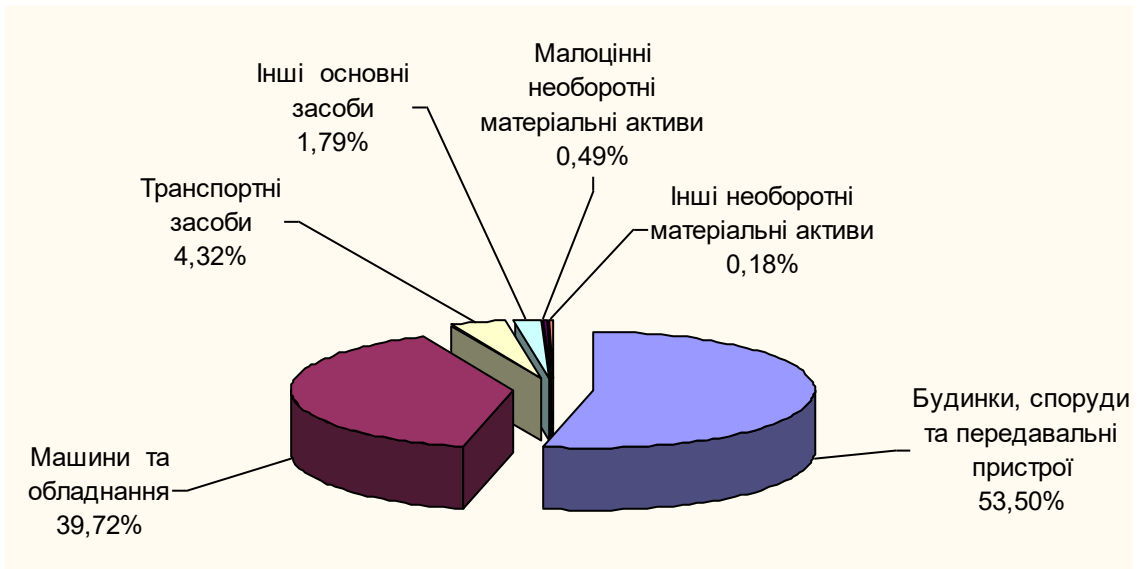


Рис. 2.3. Структура основних засобів ПП «Стел Транс» в 2022 р.

В 2021 році підприємством було введено в експлуатацію основних засобів на суму 24,3 тис.грн., вибуло основних засобів, зокрема машин та обладнання, на суму 1,3 тис.грн. Серед основних засобів, що надійшли в 2021 р., найбільшу частку займають будинки та споруди, в 2022 р. – машини та обладнання. На 31.12.2021 р. нарахований знос (амортизація) основних засобів в сумі 21 тис.грн.

В 2021-2022 рр. підприємство не здійснювало дооцінку основних засобів та не здавало їх в оперативну оренду.

В 2022 році ПП «Стел Транс» було введено в експлуатацію основних засобів на суму 18,7 тис.грн., вибуло основних засобів на суму 4,7 тис.грн.

На 31.12.2022 р. нарахований знос (амортизація) основних засобів в сумі 33,8 тис.грн. Амортизація основних засобів нараховувалася: перша і друга групи по прямолінійному методу; машини і устаткування по методу зменшення залишкової вартості; інструменти, оснащення і пристосування по виробничому методу. Амортизація нараховувалася на об'єкти основних засобів, що знаходяться в експлуатації.

В динаміці найбільший темп зростання спостерігається за таким елементом як малоцінні необоротні матеріальні активи – їх величина в 2022

році збільшилася в 7,7 разів. В 2021 р. найбільш швидкими темпами зросла первісна вартість транспортних засобів – на 34,7%.

2.3. Оцінка ефективності використання основних засобів

Забезпечення певних темпів розвитку і підвищення ефективності виробництва можливе за умови інтенсифікації відтворення та ефективного використання діючих основних засобів підприємств. Ці процеси, з одного боку, сприяють постійному підтримуванню належного технічного рівня кожного суб'єктів господарювання, а з іншого – дають змогу збільшувати обсяг виробництва продукції без додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів за рахунок скорочення питомої амортизації й витрат на обслуговування виробництва та його управління. Тобто поліпшення використання основних засобів – одне з найважливіших умов росту продуктивності праці й обсягу виробництва.

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [4].

Поняття “основні засоби” подано в П(С)БО 7, а поняття “основні фонди” – в Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції від 22 травня 1997р №283/17-ВР (в подальшому Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Згідно пп.8.2.1. п.8.2. ст.8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [2] під терміном “основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 367 календарних днів з

дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Завдання економічного аналізу в цьому випадку полягають у тому, щоб визначити, наскільки підприємство забезпечене основними засобами, виявити зміни в їхньому обсязі, складі й структурі. Важливо також оцінити динаміку показників технічного стану й темпів відновлення основних засобів і ступеня використання основних засобів на основі вивчення узагальнюючих показників (фондовіддачі й фондоемкості) і факторів, що впливають на них. Далі має бути визначити повноту використання виробничого устаткування в часі (екстенсивне використання) і по технічних можливостях (інтенсивне використання), установити ефективність використання засобів праці, а також необхідно виявити резерви й розробити конкретні заходи щодо подальшого підвищення ефективності використання основних засобів [38, с. 194].

Таким чином, мета аналізу основних засобів – об'єктивна оцінка стану основних засобів і пошук резервів більше ефективного їх використання на підприємстві.

Головними завданнями аналізу основних засобів є:

1) визначення забезпеченості організації і її структурних підрозділів основними засобами й рівня їх використання по узагальнюючим і частковим показникам, установлення причин їх зміни;

2) вивчення технічного стану основних засобів і їх активної частини;

3) з'ясування ефективності використання устаткування в часі й по потужності;

4) визначення впливу використання основних засобів на обсяг продукції й інші економічні показники роботи організації;

7) виявлення резервів росту фондовіддачі, збільшення обсягу продукції й прибутку за рахунок поліпшення використання основних засобів [67, с. 168].

Від забезпеченості основними засобами в значній мірі залежить економічна стійкість суб'єктів господарювання й у ході аналізу необхідно

оцінити розміри, динаміку й структуру вкладень капіталу суб'єктів господарювання в основні засоби, виявити головні функціональні особливості виробничої діяльності аналізованого господарюючого суб'єкта.

Система показників, характеризуючих стан та ефективність використання основних засобів, наведена на рис. 2.4.

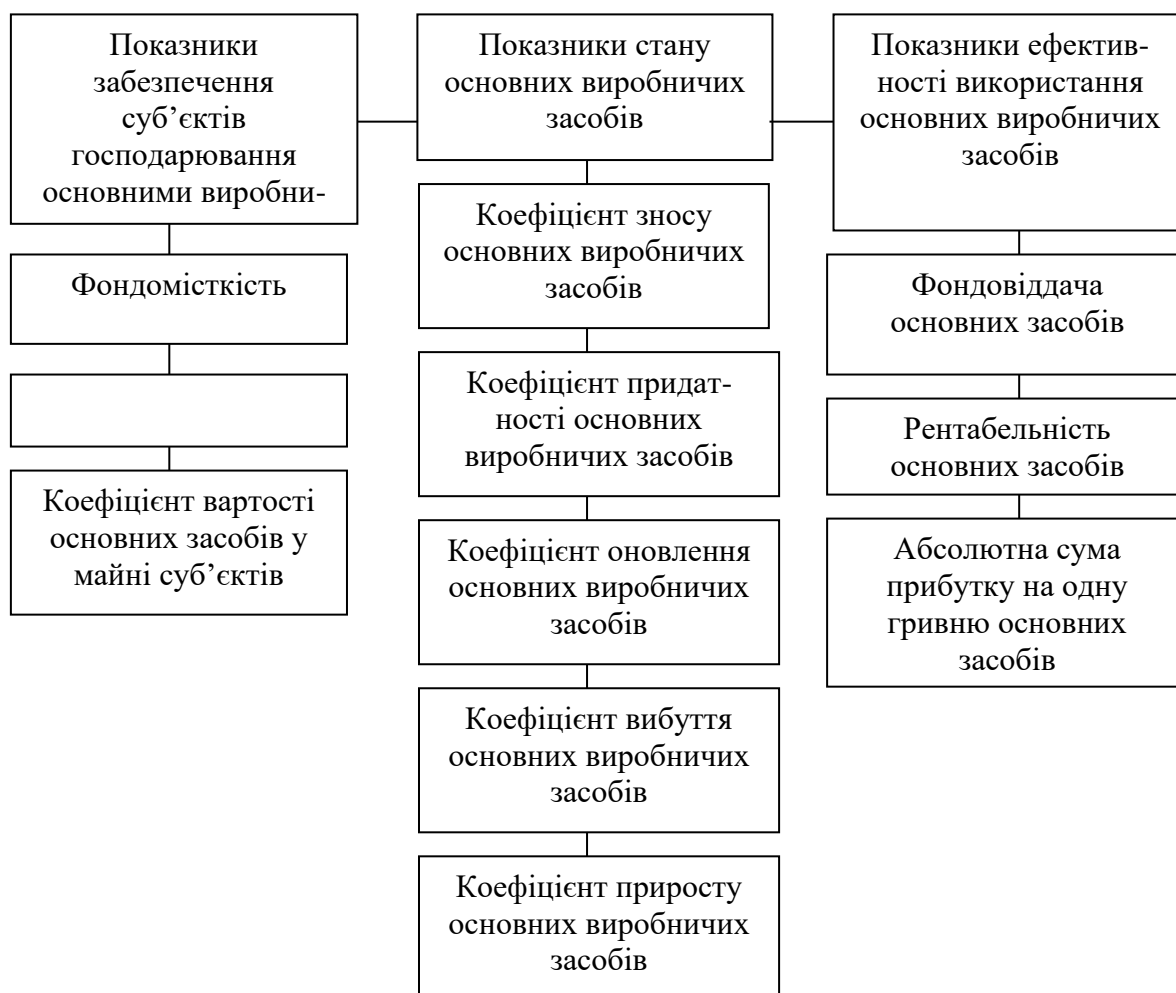


Рис. 2.4. Показники забезпечення, стану та ефективності використання основних засобів

Основним показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є їх рентабельність (відношення суми прибутку до середньої вартості основних засобів, у відсотках).

$$\text{Рентабельність використання основних фондів} = \frac{\text{Основні фонди}}{\text{Чистий прибуток}} \quad (2.4)$$

Ефективність використання основних засобів крім показника рентабельності характеризується також показником фондovіддачі ($\Phi_{\text{від}}$), який розраховується по формулі:

$$\Phi_{\text{від}} = \frac{\text{Обсяг продукції підприємства за рік}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}. \quad (2.7)$$

Економічний зміст фондovіддачі міститься в тому, що він побудований на принципі співвиміру виробленої продукції (у вартісному визначенні) із сукупною вартісною оцінкою використаних для її виробництва основних фондів.

Показником оберненим до фондovіддачі є показник фондомісткості ($\Phi_{\text{м}}$):

$$\Phi_{\text{м}} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}{\text{Обсяг продукції підприємства за рік}}. \quad (2.6)$$

Цей показник визначає частку вартості основних фондів, які припадають на кожну гривню виробленої продукції, та дозволяє встановити вплив змін у використанні основних засобів на загальну потребу в них.

Зміна фондомісткості у динаміці показує зміну вартості основних засобів на одну гривню продукції та застосовується при визначенні суми відносної перевитрати або економії засобів у основні фонди (E):

$$E = (\Phi_{e1} - \Phi_{e0}) * Q_1, \quad (2.7)$$

де Φ_{e1} , Φ_{e0} - фондомісткість звітного та базисного періоду відповідно;

Q_1 – об'єм випуску продукції у звітному періоді.

Наступним важливим показником ефективності використання основних фондів є *фондоозброєність* ($\Phi_{\text{оз}}$):

$$\Phi_{оз} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних засобів/}}{\text{Середньорічна чисельність працівників}} \quad (2.8.)$$

Для науково обґрунтованого планування відтворення основних засобів необхідні дані про їх стан, який характеризують коефіцієнти зносу і придатності засобів праці.

Коефіцієнт зносу ($K_{зн}$) характеризує частку вартості основних засобів, що її списано на витрати виробництва в попередніх періодах, та визначається відношенням суми зносу основних засобів до балансової вартості основних засобів [11, с. 117]:

$$K_{зн} = \frac{\text{Сума зносу основних засобів}}{\text{Первісна вартість основних засобів}} \quad (2.9)$$

Коефіцієнт придатності характеризує частку не перенесеної на створюваний продукт вартості ($K_{прид}$):

$$K_{прид} = \frac{\text{Залишкова вартість основних засобів}}{\text{Початкова вартість основних засобів}} \quad (2.10)$$

Технічний стан і відповідність основних засобів науково-технічним досягненням формується в процесі їх відновлення. Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує інтенсивність уведення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду. Цей показник розраховується як у цілому, так і в розрізі окремих груп основних засобів. Більш високий коефіцієнт оновлення активної частини, ніж інших основних засобів, покаже, що оновлення засобів на підприємстві здійснюється саме за рахунок активної частини і позитивно вплине на показник фондівіддачі [79, с.324].

Коефіцієнт оновлення ($K_{\text{он}}$):

$$K_{\text{он}} = \frac{\text{Вартість введених основних засобів}}{\text{Загальна вартість основних засобів}} \quad (2.11)$$

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує рівень інтенсивності їх вибуття засобів зі сфери виробництва.

Коефіцієнт вибуття ($K_{\text{виб}}$):

$$K_{\text{виб}} = \frac{\text{Вартість вибувчих основних засобів}}{\text{Вартість основних засобів на початок періоду}} \quad (2.12)$$

Коефіцієнт вибуття доцільно розраховувати для всіх основних засобів, промислово-виробничих засобів, активної їх частини, окремих груп промислово-виробничих основних засобів і основних видів обладнання.

Коефіцієнт приросту ($K_{\text{п}}$):

$$K_{\text{п}} = \frac{\text{Вартість приросту основних засобів}}{\text{Вартість основних засобів на початок періоду}} \quad (2.13)$$

Алгоритм розрахунку основних показників, що характеризують рух і стан основних засобів, наведено в табл. 2.7.

Всі показники розраховуються на основі даних балансу за 2020-2022 рр., звіту про фінансові результати і приміток до річної фінансової звітності, наведених в додатках.

Таблиця 2.7.

Показники руху, стану та ефективності використання основних засобів та їх характеристика [11, 38, 43, 78, 67, 68, 73]

Показник	Методика розрахунку	Характеристика показника
1. Показники забезпеченості (наявності) суб'єктів господарювання основними засобами		
1.1. Фондомісткість (Φ_M)	$\hat{O}_i = \frac{\hat{I}\hat{O}}{\hat{A}\hat{D}}$	Характеризує забезпеченість суб'єктів господарювання основними засобами
1.2. Фондоозброєність (Φ_3)	$\hat{O}_\zeta = \frac{\hat{I}\hat{O}}{\times}$	Показує величину основних засобів на одного працівника
1.3. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні суб'єктів господарювання (K_{BA})	$\hat{E}_{AA} = \frac{\hat{I}\hat{O}_\zeta}{\hat{I}}$	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна суб'єктів господарювання
2. Показники руху основних засобів		
2.1. Коефіцієнт оновлення основних засобів (K_{OHOV})	$\hat{E}_{\hat{I}\hat{I}\hat{A}} = \frac{\hat{I}\hat{O}_{AA}}{\hat{I}\hat{O}_{E.D.}}$	Показує частину нових основних засобів у загальній вартості основних засобів
2.2. Коефіцієнт вибуття основних засобів (K_{VIB})	$\hat{E}_{\hat{A}} = \frac{\hat{I}\hat{O}_{AA}}{\hat{I}\hat{O}_{E.D.}}$	Характеризує інтенсивність вибуття основних засобів
2.3. Коефіцієнт приросту основних засобів (K_{PR})	$\hat{E}_{ID} = \frac{\hat{I}\hat{O}_{AA} - \hat{I}\hat{O}_{AA}}{\hat{I}\hat{O}_{E.D.}}$	Показує ступінь збільшення основних засобів у звітному періоді проти минулого періоду
3. Показники стану основних засобів		
3.1. Коефіцієнт зносу основних засобів (K_3)	$\hat{E}_\zeta = \frac{C_{MC}}{\hat{A}_{II}}$	Показує ступінь зносу основних виробничих фондів
3.2. Коефіцієнт придатності основних засобів (K_P)	$\hat{E}_i = 1 - \hat{E}_\zeta$ $\hat{E}_i = \frac{\hat{I}\hat{O}_\zeta}{\hat{A}_{II}}$	Відображає частину основних засобів, придатну для експлуатації
3.3. Коефіцієнт стабільності основних засобів (K_{CT})	$\hat{E}_{NO} = \frac{\hat{I}\hat{O}_{i.D.} - \hat{I}\hat{O}_{AA}}{\hat{I}\hat{O}_{E.D.}}$	Характеризує питому вагу збережених основних засобів
4. Екстенсивні фактори		
Використання часу		
4.1. Коефіцієнт сменности	$\hat{E}_{ni} = \frac{\hat{O}_{\hat{o},ni}}{\hat{O}_{max}}$	Характеризує рівень цілоденного використання обладнання
4.2. Коефіцієнт завантаження	$\hat{E}_\zeta = \frac{\hat{O}_o}{\hat{O}_i}$	Характеризує ступінь внутрішнього використання обладнання
7. Показники ефективності використання основних засобів суб'єктів господарювання		
7.1. Капіталовіддача	$\hat{E}\hat{A} = \frac{\hat{A}\hat{D}}{\hat{I}\hat{O}_{E.D.}}$	Відображає обсяг товарної продукції у вартісному виразі на одиницю (гривню) середньорічної вартості основних фондів
7.2. Капіталомісткість	$\hat{E}_i = \frac{\hat{I}\hat{O}}{\hat{A}\hat{D}}$	Показує приріст або зниження вартості основних засобів на 1 гривню готової продукції
7.3. Рентабельність основних засобів	$D_{IO} = \frac{\hat{I}}{\hat{I}\hat{O}} \times 100\%$	Визначає ступінь використання основних засобів
7.4. Сума прибутку, яка приходить на одиницю (гривню) середньорічної вартості цих фондів	$D_{IO} = \frac{\hat{I}}{\hat{I}\hat{O}}$	Відображає рівень окупності використаних у виробництві основних фондів
7.7. Відносної економії коштів в основних засобах	$\pm E = (K_{M1} - K_{M0}) \times VP_1$	Показує економію або додаткову потребу в основних засобах
<p>O_{FP} та $O_{K.P.}$ – вартість основних засобів на початок та на кінець року; VP – вартість виготовленої продукції; O_{VIB} – вартість основних засобів, що вибули; O_{Φ_3} – залишкова вартість основних засобів; VP_1 – повна первісна вартість основних засобів M – вартість майна суб'єктів господарювання; χ – численність працівників.</p>		

Згідно «Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації», затвердженого наказом Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 26.01.2001 року № 49/121 для аналізу майнового стану та ділової активності суб'єктів господарювання використовуються наступні показники (коефіцієнти) (табл. 2.6):

- *коефіцієнт приросту основних засобів* відображає темп приросту основних засобів суб'єктів господарювання і розраховується як відношення суми приросту основних засобів до вартості основних засобів на початок звітного періоду. Отже, у звітному періоді коефіцієнт складав 29,0%, що нижче ніж у минулому році – 93,7%.

- *коефіцієнт оновлення основних засобів*. Показує, яку частину від наявних на кінець звітного періоду становлять нові основні засоби, і розраховується як відношення первісної вартості основних засобів, що надійшли за звітний період, до первісної вартості основних засобів, наявних на балансі суб'єктів господарювання на кінець звітного періоду. Позитивною є тенденція збільшення. На підприємстві у 2021 році коефіцієнт склав 0,711, у 2022 він досягав лише 0,301.

- *коефіцієнт вибуття основних засобів*. Показує, яка частина основних засобів вибула за звітний період, та розраховується як відношення первісної вартості основних засобів, що вибули за звітний період, до первісної вартості основних засобів, наявних на балансі суб'єктів господарювання на початок звітного періоду. Нормативне значення цього показника повинно бути меншим ніж коефіцієнт оновлення основних засобів. В нашому випадку отримані дані відповідають нормативному значенню:

	Коефіцієнт оновлення основних засобів		Коефіцієнт вибуття
2020	24,6	>	2,7
2021	71,1	>	7,3
2022	30,1	>	9,9

- *коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)* розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості основних засобів. Він показує ефективність використання основних засобів суб'єктів господарювання. Позитивною є тенденція збільшення. В нашому випадку фондовіддача у 2021 році становила 63,4, у 2022 – 81,7.

- *коефіцієнт зносу основних засобів*. Розраховується як відношення суми зносу основних засобів до їх первісної вартості та характеризує стан та ступінь зносу основних засобів. Позитивною тенденцією є зменшення цього показника. В нашому випадку коефіцієнт у 2021 році становив 0,31, у 2022 році він підвищився до 0,39.

Що стосується оцінки ефективності використання основних засобів, то вона заснована на застосуванні загальної для всіх ресурсів технології оцінки, яка передбачає розрахунок та аналіз показників віддачі та ємкості. *Показники віддачі* характеризують вихід готової продукції на 1 грн. ресурсів. *Показники ємкості* характеризують витрати або запаси ресурсів на 1 грн. випуску продукції.

Результати узагальнюючої оцінки ефективності використання основних засобів ПП «Стел Транс» за 2020-2022 рр. (табл. 2.6) свідчать про наступні тенденції.

Тенденція зміни коефіцієнта фондовіддачі за аналізований період нестабільна (рис. 2.7), проте його значення знаходиться на високому рівні, що позитивно характеризує використання основних фондів суб'єктів господарювання. На одну гривню вкладену в основні фонди в 2022 році приходиться 81,7 грн. виготовленої продукції.

Таблиця 2.6

Результати аналізу ефективності використання основних засобів

ПП «Стел Транс» за 2020-2022 рр.

Показник	Позитивне нормативне значення	2020	2021	2022
Рентабельність основних засобів, %	збільшення	224,3	67,0	114,3
Фондовіддача	збільшення	131,0	63,4	81,7
Фондомісткість	зменшення	0,01	0,02	0,01
Фондоозброєність	збільшення	0,9	2,3	2,7
Коефіцієнт зносу основних засобів	зменшення	0,23	0,31	0,39
Коефіцієнт придатності	збільшення	0,77	0,69	0,61
Коефіцієнт приросту, %	збільшення	-	93,7	29,0
Коефіцієнт оновлення, %	збільшення	24,6	71,1	30,1
Коефіцієнт вибуття, %	менше ніж коефіцієнт оновлення основних засобів	2,7	7,3	9,9

В 2022 р. фондівіддача основного капіталу у порівнянні з 2021 р. збільшилася на 18,2 тис. грн., тобто на 28,8%, що характеризує політику управління основними засобами як ефективну. Ріст фондівіддачі обумовлений перевищенням темпів росту обсягу випуску продукції над темпами росту середньорічної вартості устаткування. На кожний відсоток приросту основних засобів приріст випуску становить $1,302:1,113=1,17$ пунктів. Результати дослідження впливу фактору зміни фондівіддачі на зміну обороту показують, що завдяки росту фондівіддачі отримано приріст продукції на суму 964,6 тис. грн. ($18,2*73,0$), що складає 61,4% загального збільшення обсягу продукції.

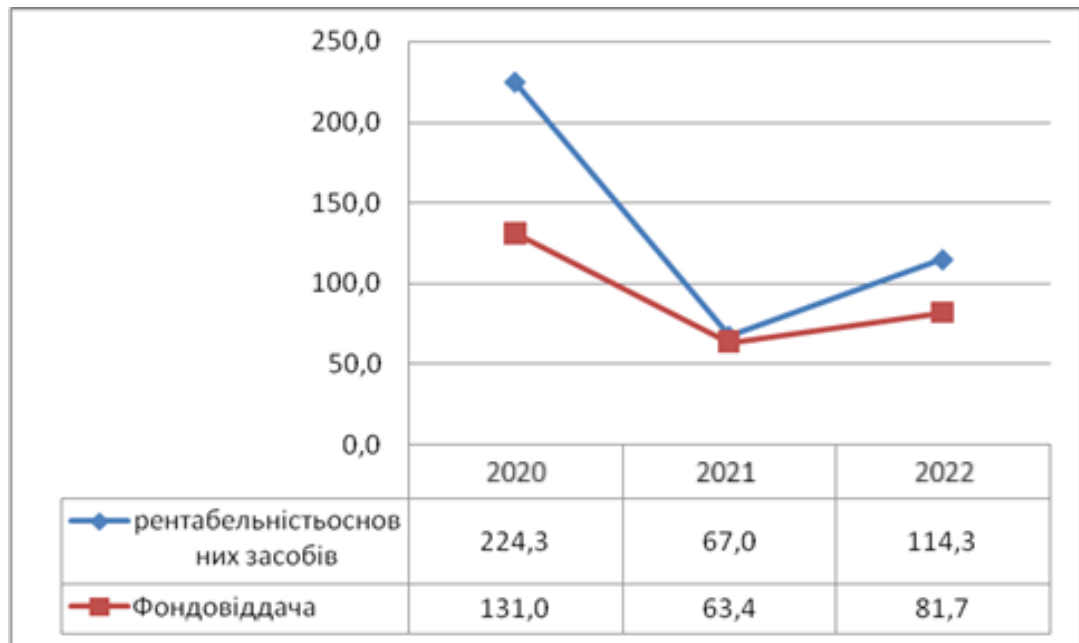


Рис. 2.7. Динаміка коефіцієнтів фондівіддачі та рентабельності основних засобів ПП «Стел Транс» за 2020-2022 рр.

Позитивною тенденцією в розвитку суб'єктів господарювання є також зниження показника фондомісткості. Це свідчить про наявність відносної економії засобів, вкладених в основні засоби. Сума відносної економії основних засобів складає:

$$(0,01-0,02)*4328,3= - 43,283 \text{ тис. грн.}$$

В 2022 р. спостерігається найбільше за аналізуємий період значення показника фондоозброєності – 2,7 тис.грн. на 1 працівника. Для порівняння в 2020 р. він становив 900 грн. на 1 працівника. Високий рівень озброєності робітників засобами праці є одним з чинників, що забезпечує високий рівень фондівіддачі.

Слід відмітити високе значення рентабельності основних засобів (рис. 2.7), яка в 2022 р. становить 114,3%, що також свідчить про раціональне та ефективне використання основного капіталу суб'єктів господарювання.

Аналіз динаміки зміни показників, що характеризують ефективність використання основного капіталу, показує, що зношеність основних засобів ПП «Стел Транс» в 2020 році складала 23,0 % і зростає до 39,0% в 2022 році.

Відповідно знизилася й частка основних засобів, придатних для експлуатації в процесі господарської діяльності (рис. 2.6). Ступінь зношування основних засобів за видами в 2020-2022 рр. представлена в табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

Знос основних засобів ПП «Стел Транс» (%)

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Усього основних засобів, у т. ч.:	22,6	30,6	38,9
Будинки, споруди та передавальні пристрої	17,9	22,1	28,4
Машини та обладнання	27,3	37,2	44,0
Транспортні засоби	17,9	37,2	44,3
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	22,8	30,2	38,0
Інші види	22,3	27,7	32,2

У цілому по підприємстві значний рівень зношування основних фондів доводиться на транспортні засоби (87,1%), машини й обладнання (84,6%). Показники зношування в 2022 році збільшуються, що є негативний тенденцією для суб'єктів господарювання.

Результати аналізу (табл. 2.6) свідчать про тенденцію зростання коефіцієнту відновлення – це означає, що збільшилася надходження нового капіталу, а значить зросла швидкість заміни застарілого фізичного капіталу новим, більше придатним. Найбільший відсоток оновлення основних засобів суб'єктів господарювання в аналізованому періоді спостерігається в 2021 р. – 71,1%. Коефіцієнт вибуття основних засобів суб'єктів господарювання незначний – в 2022 році має значення 9,9% від первісної вартості основних засобів на початок року. Проте коефіцієнт відновлення випереджає коефіцієнт вибуття (рис. 2.6), що свідчить про те, що відновлення здійснюється за рахунок нового будівництва, придбання нових основних засобів, а не за рахунок заміни старих і зношених, що приводить до нагромадження застарілого обладнання.

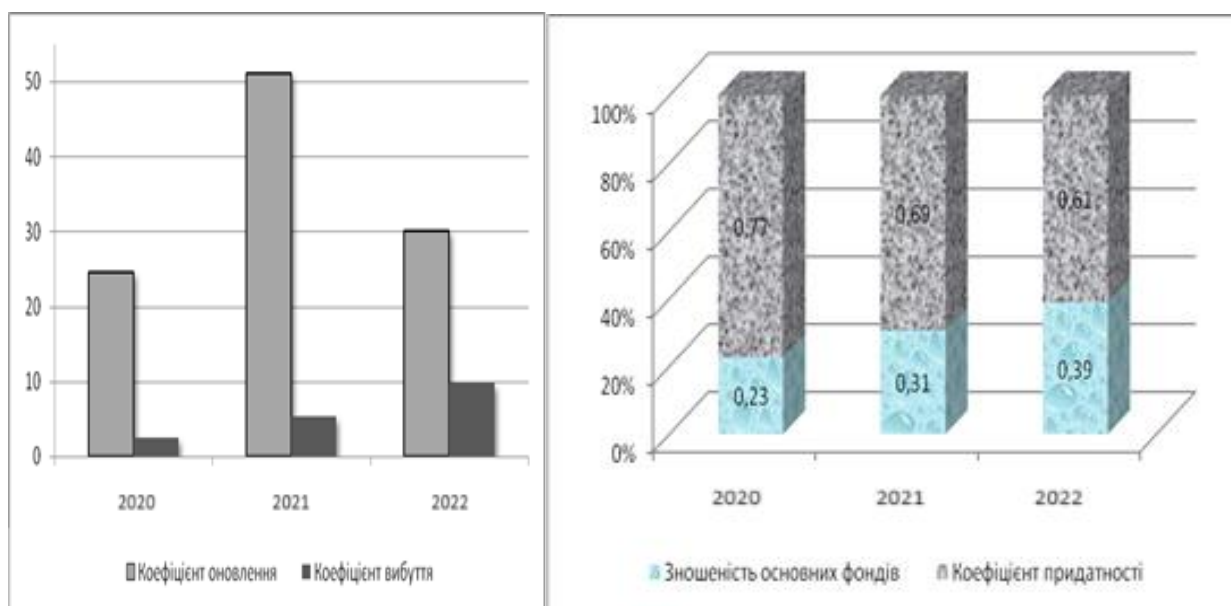


Рис. 2.6. Динаміка коефіцієнтів оновлення, вибуття, зношеності та придатності основних засобів ПП «Стел Транс» за 2020-2022 рр.

Таким чином, можемо зробити висновок, що в 2022 році ефективність використання основних засобів ПП «Стел Транс» характеризується високим рівнем. Головний фактор економії засобів, вкладених у основні засоби – ріст фондівіддачі. В той же час, результати аналізу структури, руху й стану основних засобів по підприємстві дали можливість установити, що на підприємстві є недоліки в управлінні основними засобами.

РОЗДІЛ III. РОЗРОБКА ЗАХОДІВ З УДОСКОНАЛЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Методика оцінки зміни корисності необоротних активів суб'єктів господарювання

Активи – це ресурси, які приносять економічні вигоди. Таким чином, якщо йдеться про зменшення корисності активів, то під цим слід розуміти зменшення їх здатності такі вигоди приносити. А виходить, скільки-небудь значна втрата активами корисності повинна бути відповідним чином оцінена в грошовому (вартісному) виразі, щоб потім зменшити вартісну оцінку активів, які частково втратили свою корисність [77, с.24].

Порядок обліку та розкриття інформації про зменшення корисності необоротних активів визначає П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» від 24.12.2004 р., що було прийнято на засаді МСБО 36 «Зменшення корисності активів» від 1.07.98 р.

Відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817, підприємство зобов'язане здійснити процедуру оцінки зменшення корисності активів. Якщо підприємство може проводити переоцінку при наявності певних підстав, то, починаючи з 2007р., на кожен річний дату балансу воно обов'язково повинне оцінювати зменшення корисності основних засобів, незалежно від того, проводилася їх переоцінка чи ні [10].

Розглянемо детально поняття «зменшення корисності» за допомогою морфологічного аналізу у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Морфологічний аналіз поняття «зменшення корисності»

Автор	Сутність
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.
П(С)БО 28 «Уменьшение полезности активов»	Сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.
Белова Н. «Справжній бухоблік» [23, с.122, 137]	Втрата економічної вигоди у сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.
Голов С.Ф. «Фінансовий облік» [27, с.96, 126]	Від англ. <i>impaired</i> – ослаблювати, означає втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування.

Отже, якщо балансова вартість активу перевищує суму відшкодування, це свідчить про втрати від зменшення його корисності для суб'єктів господарювання (рис.3.1.) [76, с.9].

$$\boxed{\text{Втрати від зменшення вартості активу}} = \boxed{\text{Балансова вартість активу}} - \boxed{\text{Сума очікуваного відшкодування активу}}$$

Рис.3.1. Визначення втрат від зменшення вартості активу

Сумою очікуваного відшкодування активу є найбільша з двох оцінок: чиста ціна реалізації або теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, очікуваних від використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість наприкінці терміну корисного використання.

Виходячи з принципу обачності, частина балансової вартості такого об'єкта підлягає списанню з метою доведення її до суми очікуваного відшкодування. Величина, на яку балансова вартість об'єкта перевищує суму

його очікуваного відшкодування, є втратою від зменшення корисності (рис.3.2.) [26, с.179].

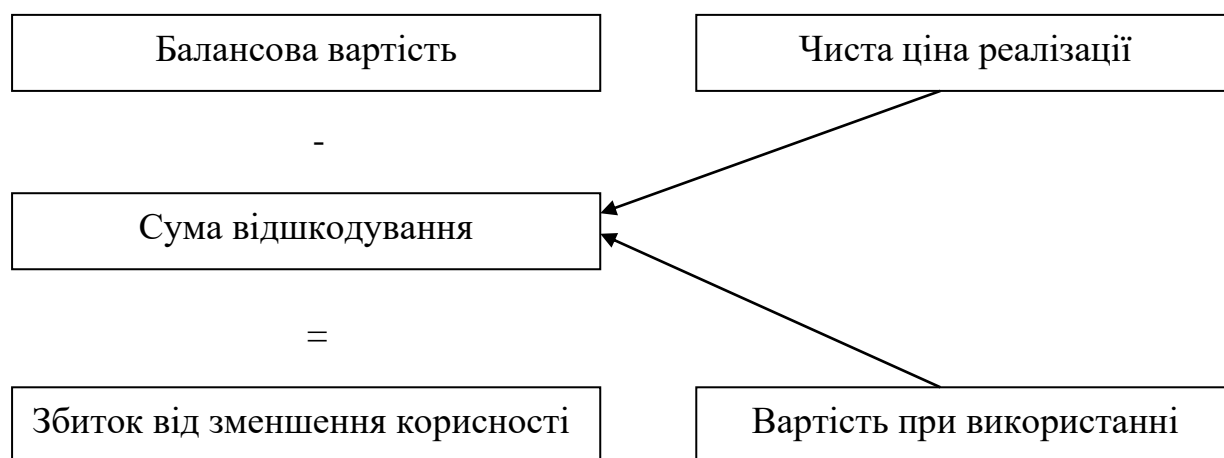


Рис. 3.2. Розрахунок збитку від зменшення корисності

Відповідно до пункту 7 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 підприємство повинно оцінювати, чи існують ознаки зменшення корисності активу на кожну дату балансу.

Для розрахунку суми зменшення корисності об'єкту необхідні такі дані [76, с.27]:

- залишкова (балансова) вартість об'єкту, по якому передбачається зменшення корисності;
- строк, який залишився до закінчення його експлуатації;
- ліквідаційна вартість;
- ціна одиниці та витрати на одиницю продукції, яка виробляється на даному обладнанні;
- прогнозований індекс (або процент) інфляції на кожний наступний рік до закінчення строку експлуатації;
- прогнозований ріст виробництва на доступний для огляду до закінчення строку експлуатації;

- прогнозований ріст виробництва на доступний для огляду до закінчення строку експлуатації період;
- ставка дисконту (теперішня вартість) чистих грошових потоків.

При визначенні зменшення корисності активу слід брати до уваги, як мінімум, такі внутрішні та зовнішні ознаки (рис. 3.3.) [26, с.180]:

- ✓ протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж могла зменшитися за очікуванням, унаслідок плину часу бо звичайного використання;
- ✓ протягом періоду відбулися або відбудуться найближчим часом значні зміни з негативним впливом на підприємство у технологічному, економічному або правовому докідлі, в якому діє підприємство, чи на ринку, для якого призначено актив;
- ✓ ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, можливо, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;
- ✓ балансова вартість чистих активів суб'єктів господарювання є більшою, ніж їхня ринкова капіталізація;
- ✓ протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно впливають на підприємство (або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому) такою мірою чи таким способом, якими використовують цей актив або, як очікується, використовуватимуть;
- ✓ є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;
- ✓ дані внутрішньої звітності вказують, що економічна ефективність є або буде гіршою, ніж очікувана.

Треба звернути увагу на активи, на які норми П(с)БО 28 не розповсюджуються:

- запаси (згідно з П(с)БО 9 ці активи на дату балансу оцінюються за найменшою з двох оцінок: первинній вартості або чистій вартості реалізації);
- активи, що виникають у підрядника від будівничих контрактів;

- відстрочені податкові активи;
- активи, що виникають від виплат працівникам;
- фінансові та біологічні активи, що враховуються за справедливою вартістю.

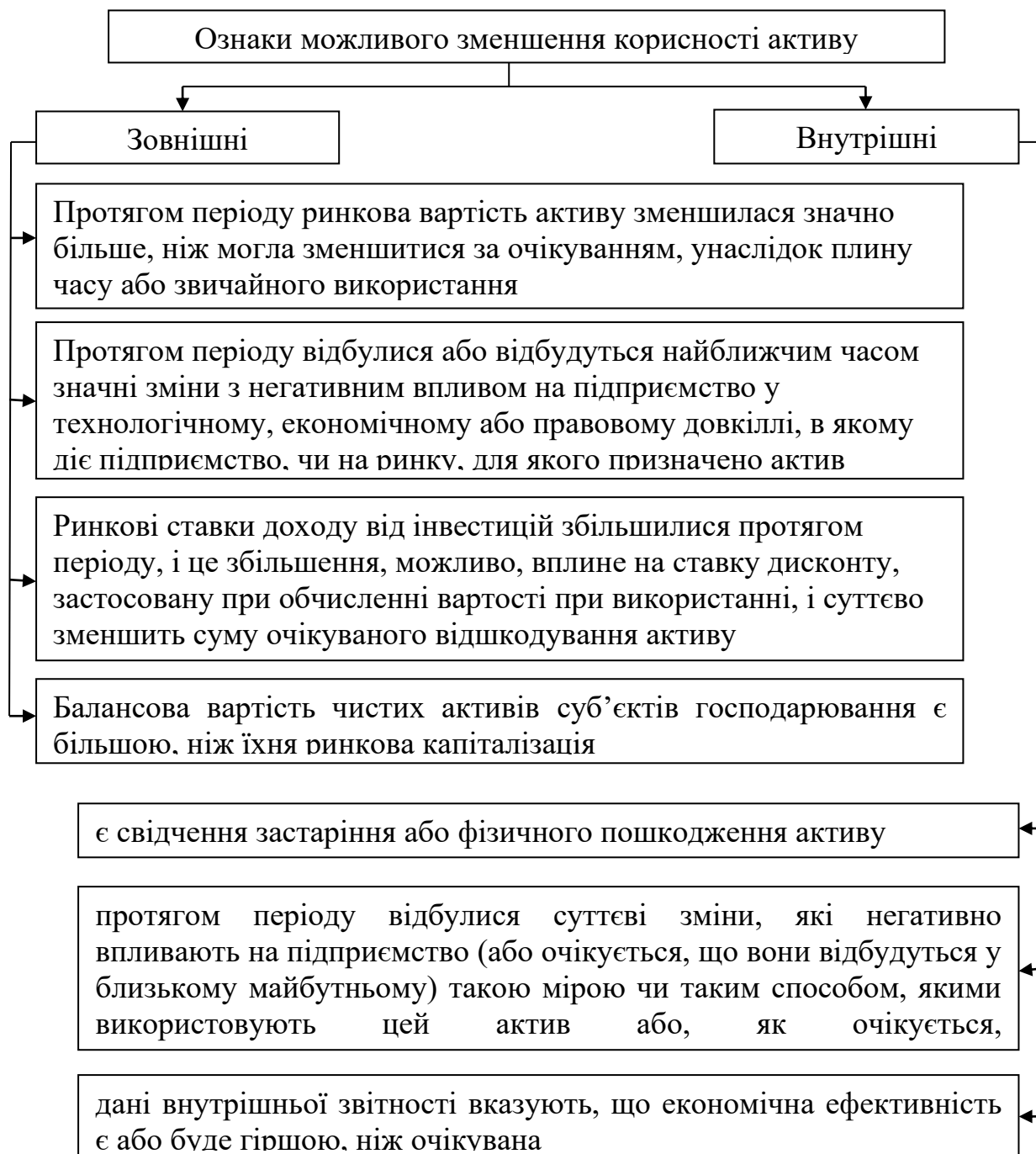


Рис. 3.3. Мінімальні ознаки можливого зменшення корисності активу

Таким чином, про зменшення корисності можна говорити лише у відношенні до таких необоротних активів, як:

- ✓ основні засоби;
- ✓ інші необоротні матеріальні активи (крім тих, амортизація за якими нараховується з використанням методів «70/70%» та «100%»);
- ✓ нематеріальні активи;
- ✓ фінансові інвестиції (крім тих, що враховуються за справедливою вартістю).

На те, що оцінка зменшення корисності стосується в цілому необоротних активів, побічно вказує й та обставина, що п.17 П(с)БО 28 вимагає відображати втрати від зменшення корисності у складі інших витрат (тобто на одному з субрахунків рахунку 97). Якщо б мова йшла про зменшення корисності оборотних активів, то з цією метою слід було б використовувати рахунки операційних витрат (один з субрахунків рахунку 94).

Крім того, у відношенні такого активу, як дебіторська заборгованість, відзначимо наступне. Дотримання принципу обачності у відношенні поточної дебіторської заборгованості забезпечується вимогою відображати в балансі поточну дебіторську заборгованість, що є фінансовим активом, за чистою реалізаційною вартістю, для чого й розраховується резерв сумнівних боргів. Виходячи з цього вважаємо, що і у відношенні такої заборгованості визначати зменшення корисності не варто. Очевидно, що не має сенсу говорити й про оцінку зменшення корисності такого активу, як грошові кошти, бо їх корисність завжди дорівнює їх номіналу.

Порядок дій при оцінці зменшення корисності активу наданий на рис.3.4. [60, с.38]

Незалежно від явності ознак зменшення корисності, підприємство визначає суму очікуваного відшкодування гудвілу, а також нематеріальних

активів з невизначеним терміном використання корисного використання та нематеріальних активів, що на дату балансу підприємство не використовує.

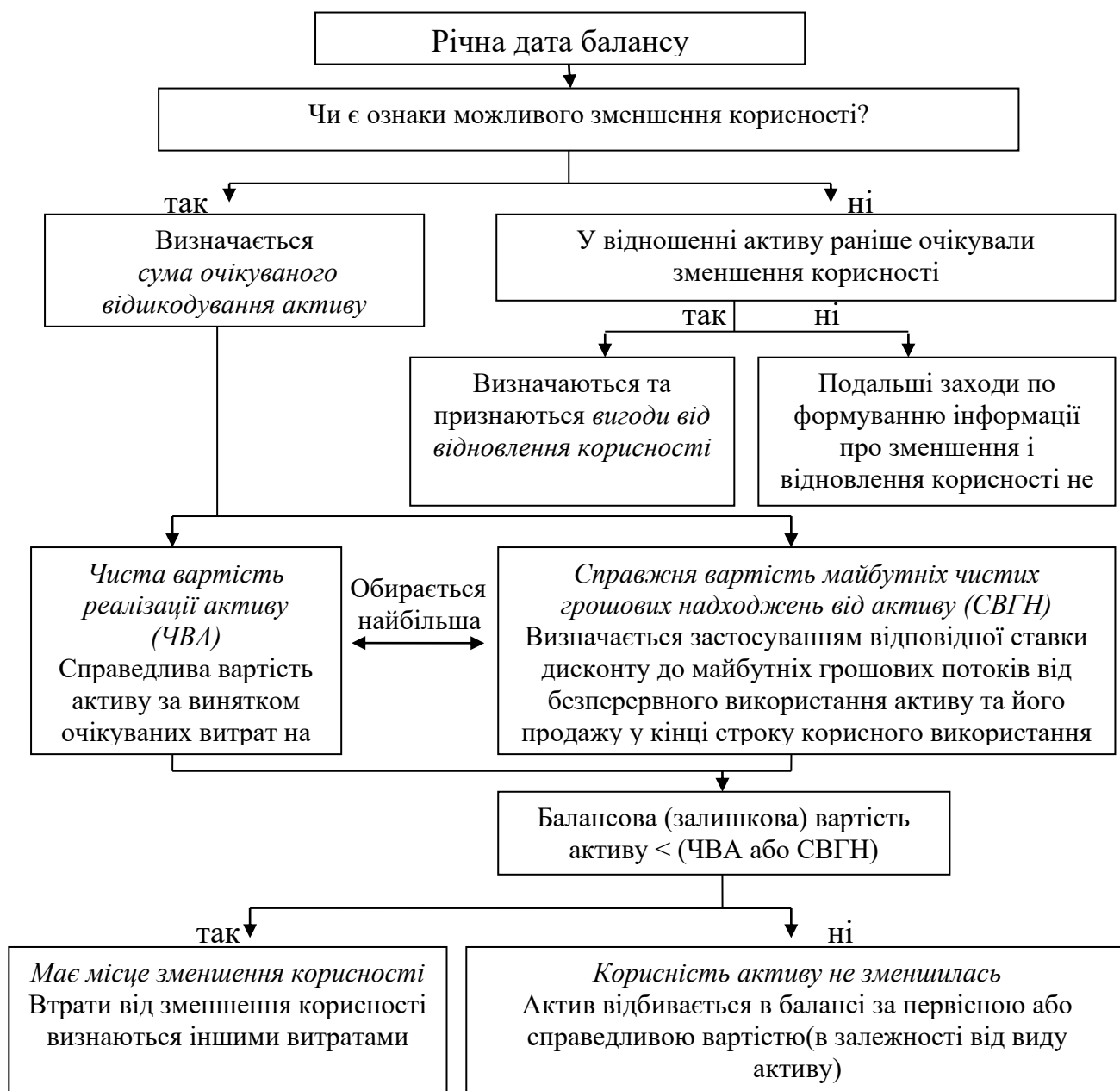


Рис. 3.4. Алгоритм дій по оцінці корисності активів

ПП «Стел Транс»

3.2. Оцінка впливу амортизації на грошові потоки суб'єктів господарювання

Оскільки амортизаційні відрахування є одним із власних джерел інвестицій для виробничих підприємств (а в умовах істотного зниження прибутковості бізнесу й значного стиску можливостей довгострокового кредитування – чи ледве не основним джерелом інвестицій), логічно було б оцінити, як законодавчо дозволені способи амортизації могли б допомогти суб'єктам господарювання раціоналізувати їхні грошові потоки й збільшити їхні інвестиційні можливості. При цьому як основний фактор, що впливає на привабливість того або іншого способу амортизації, варто розглядати фактор часу, що, як відомо, має свою ціну [33].

Метод дисконтованих грошових потоків вважається найбільш прийнятним з погляду інвестиційних мотивів, оскільки будь-який інвестор, по-перше, здобуває не набір активів, а потік майбутніх доходів, і, по-друге, прагне окупити вкладені в основний капітал засоби.

Ми пропонуємо застосовувати наступну модель грошового потоку (рис. 3.7).

Раціональне використання амортизаційних відрахувань має дуже важливе значення для суб'єктів господарювання. У першу чергу вони повинні використовуватися для реалізації відтворювальної політики, що проводиться на підприємстві.

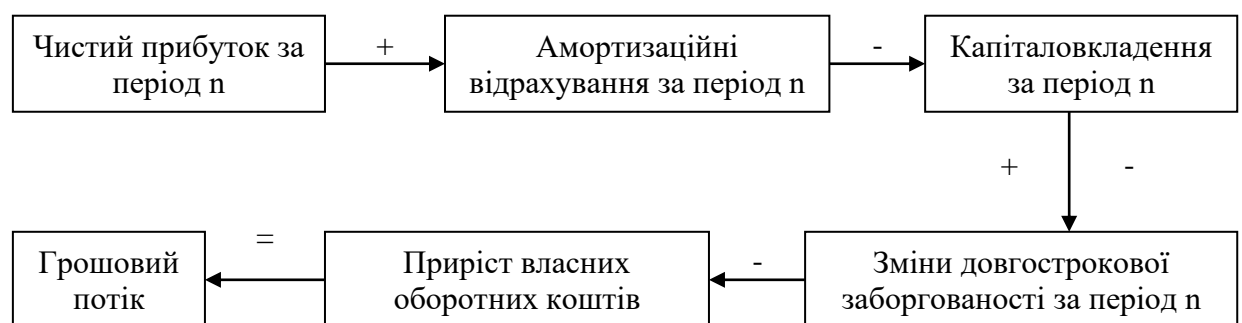


Рис. 3.7. Модель грошового потоку ПП «Стел Транс»

Амортизаційна політика стає важливим фактором при формуванні грошових потоків. Це пов'язане з тим, що кожний конкретний метод нарахування амортизації переслідує свої мети й по-різному впливає на грошові потоки [33].

Прискорені методи амортизації (метод прискореного зменшеного залишку й кумулятивний метод) своїм основним завданням ставлять забезпечення найбільшого припливу коштів у перші роки експлуатації й використання активів.

Метод списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт), або виробничий метод, дозволяє погодити величину нарахованої амортизації і інтенсивність використання основних засобів. Ніж інтенсивніше використання основних засобів, тим більший приплив коштів необхідно забезпечити для того, щоб мати можливість робити додаткові витрати по змісту й експлуатації устаткування.

Лінійний метод нарахування амортизації може бути доцільний за умови, що підприємство зацікавлене в стабільних грошових потоках і саме даний підхід закладає у свою фінансову стратегію відносно амортизаційної політики.

Описані методи розрізняються швидкістю амортизації фондів (рис. 3.6).

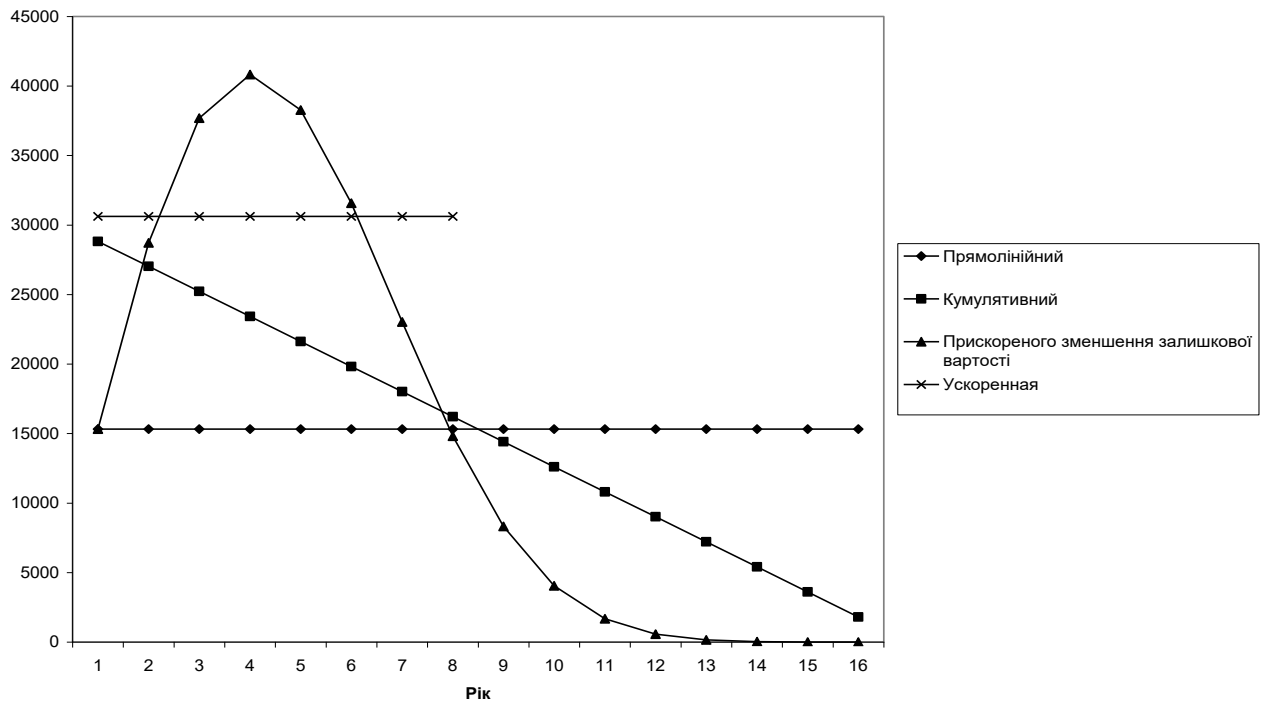


Рис. 3.6. Величина річних амортизаційних відрахувань
(строк амортизації – 16 років)

Таким чином, більше прискорені способи дозволяють на початковому етапі «списати» у собівартість більшу частину вартості майна, тим самим зменшивши оподатковуваний прибуток. Зате в пізній термін використання майна, навпаки, за рахунок зниження амортизаційних відрахувань збільшується оподатковуваний прибуток. Тим самим за рахунок прискорення амортизації оподатковувана база по прибутку зміщується в часі до більше пізніх періодів. З урахуванням фактора вартості грошей у часі це означає зниження поточної вартості витрат компанії по сплаті податку на прибуток.

Серед основних засобів ПП «Стел Транс», що надійшли в 2022 р., найбільшу частку займає обладнання на 11,08 тис. грн. Амортизація цієї групи основних засобів нараховується на підприємстві по методу зменшення залишкової вартості. Для вибору найбільш ефективного методу нарахування амортизації на обладнання будемо використовувати критерій впливу амортизації на результати діяльності суб'єктів господарювання. Строк корисної експлуатації обладнання становить 8 років, ліквідаційна вартість – 1000 грн.

Для автоматизації розрахунків суми амортизації різними методами пропонується використовувати групу фінансових функцій Microsoft Excel: АПЛ (поч_вартість; зал_вартість; час експлуатації) – прямолінійним методом; АСЧ (поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації; період) – кумулятивним методом; ДДОБ (поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації; період, коефіцієнт) – методом прискореного зменшення залишкової вартості; ФУО (поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації; період, місяці) – методом зменшення залишкової вартості. Результати розрахунків амортизації різними методами наведені в табл. 3.2.

Слід зазначити, що при застосуванні способу зменшеного залишку (за залишковою вартістю) нарахування амортизації частина первинної вартості залишається недоамортизованою після закінчення терміну його корисного використання.

Таблиця 3.2

Результати розрахунків амортизації різними методами, тис. грн.

Рік	Річна сума амортизації			
	Лінійний	Кумулятивний	Прискореного зменшення залишкової вартості	Лінійний прискорений
1	1 260,0	2 240	2 881	2 720
2	1 260,0	1 960	2 132	2 720
3	1 260,0	1 680	1 778	2 720
4	1 260,0	1 400	1 167	2 720
7	1 260,0	1 120	864	
6	1 260,0	840	639	
7	1 260,0	760	473	
8	1 260,0	280	370	

Порівняння динаміки накопичених амортизаційних відрахувань та річної норми амортизаційних відрахувань різними методами наведена на рис. 3.7, 3.8.

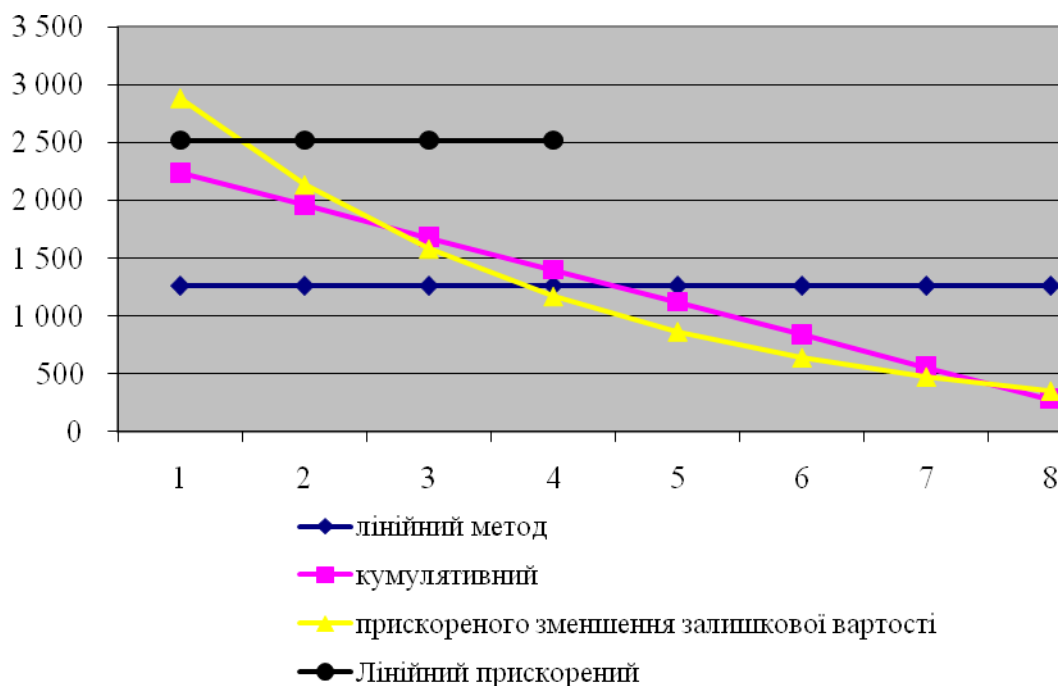


Рис. 3.7. Поведінка накопичених амортизаційних відрахувань

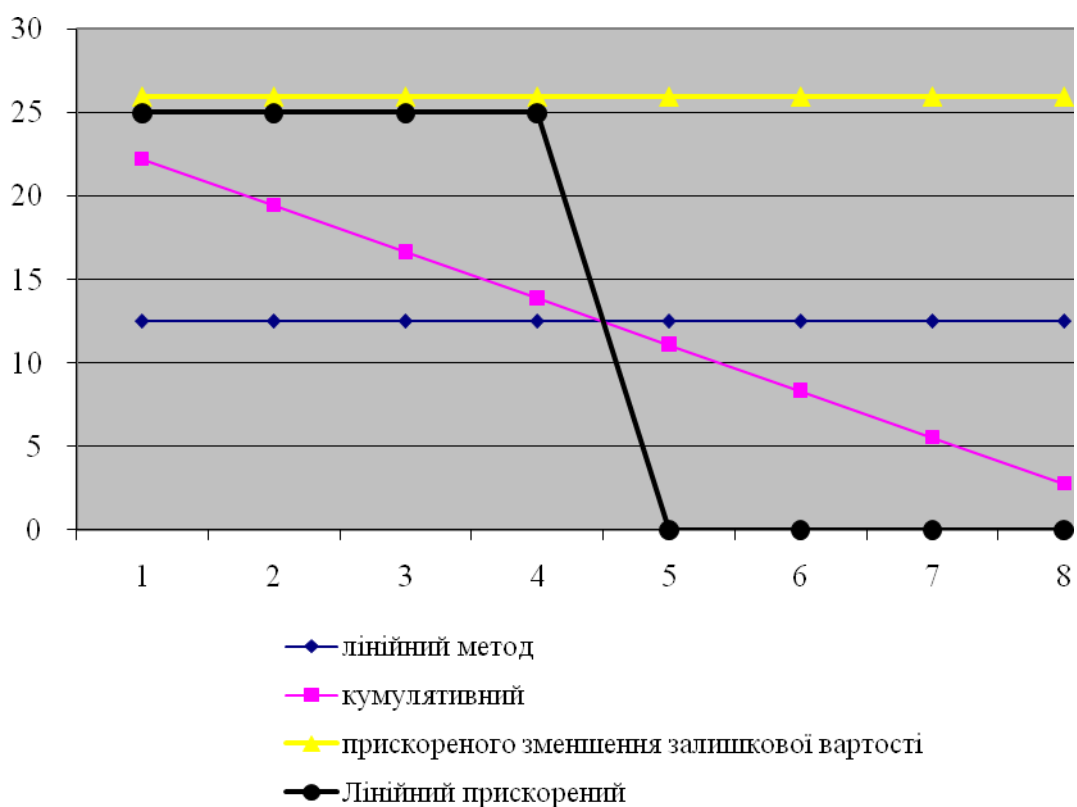


Рис. 3.8. Поведінка річної норми амортизаційних відрахувань

Оскільки спосіб амортизаційних відрахувань змінює пропорції амортизації і чистого прибутку як складових чистого грошового потоку в часі, економічно правильним було б оцінити вигоду суб'єктів

господарювання як дисконтовану сумарну величину амортизації і чистого прибутку впродовж терміну використання засобів. Ставка дисконтування прийнята рівною 20% з урахуванням прибутковості на безризикові вкладення, поправки на ризик та інфляцію.

Коефіцієнти дисконтування та результати розрахунку чистої дисконтованої вартості амортизаційних відрахувань за різними методами нарахування амортизації наведені в табл. 3.3. На графіку показана поведінка чистої дисконтованої вартості амортизаційних відрахувань наростаючим підсумком (рис. 3.9).

Таблиця 3.3

Чиста дисконтована вартість амортизаційних відрахувань ПП «Стел Транс»

тис. грн.

Рік	Коефіцієнт дисконтування	метод нарахування амортизації			
		Лінійний	Кумулятивний	Прискореного зменшення залишкової вартості	Лінійний прискорений
1	1	1 260,0	2 240,0	2 880,8	2 720,0
2	0,8333	1 070,0	1 633,3	1 776,7	2 100,0
3	0,6944	877,0	1 166,7	1 097,7	1 770,0
4	0,7787	729,2	810,2	677,6	1 478,3
7	0,4823	607,6	740,1	416,6	0,0
6	0,4019	706,4	337,6	276,9	0,0
7	0,3349	422,0	187,7	178,4	0,0
8	0,2791	371,6	78,1	97,7	0,0
Всього		7 801,8	6 993,6	7 378,0	7 828,3
В порівнянні з лінійним, %		100,0	120,7	126,8	134,9

Результати порівняння поточної вартості сумарних амортизаційних відрахувань свідчать, що найбільшу величину забезпечує метод прискореної амортизації, за яким приріст амортизаційних відрахувань в порівнянні з лінійним методом складає 34,9%. За кумулятивним методом приріст джерел відтворення основних засобів складає 20,7%, а методом залишкової вартості – 26,8%.

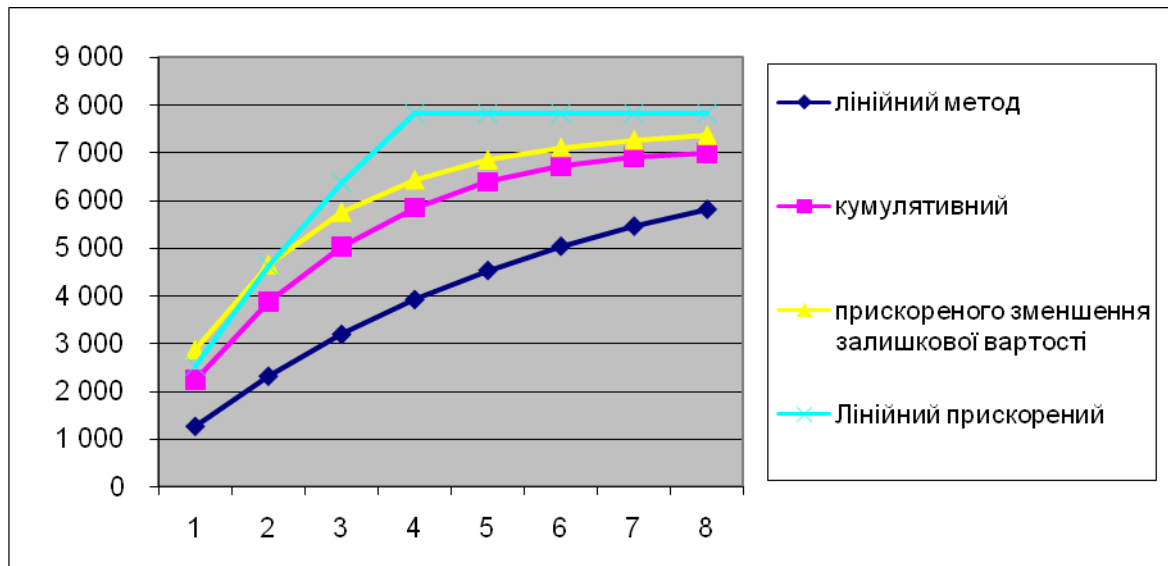


Рис. 3.9. Чиста дисконтована вартість амортизаційних відрахувань наростаючим підсумком, тис. грн.

Джерелами інвестиційних засобів, які генеруються власною господарською діяльністю суб'єктів господарювання, є як амортизація, так і чистий прибуток (прибуток після оподаткування). Метод амортизаційних відрахувань змінює пропорції цих показників у часі, тому економічно правильним було б оцінювати «вигоду» суб'єктів господарювання як сумарну величину амортизації й чистого прибутку протягом деякого періоду часу, рівного строку використання фондів.

Оцінимо економічний ефект суб'єктів господарювання від використання різних методів амортизації в сумарному грошовому потоці амортизаційних відрахувань і чистого прибутку суб'єктів господарювання (такий грошовий потік може розглядатися як основний елемент результуючого грошового «припливу» (Cash-In), формованого за рахунок виробничо-господарської діяльності суб'єктів господарювання) [33].

Розглянемо такий грошовий потік, строк використання амортизуемого майна, якого збігається зі строком амортизації при наступних методах її нарахування: лінійному неприскореному, кумулятивним, прискореному зменшення залишкової вартості й прискореному лінійному. При цьому оскільки прискорений метод амортизації відрізняється від самого

повільного – лінійного – співвідношенням періодичних амортизаційних відрахувань, рівним двом, передбачається, що сумарна величина річних амортизаційних відрахувань і оподатковуваного прибутку, дорівнює на всіх інтервалах планування величині амортизаційних відрахувань при прискореному лінійному методі амортизації.

Таким чином, для прискореного методу амортизації величина оподатковуваного прибутку в період амортизації дорівнює 0, а для лінійного неприскореного методу – дворазовій величині поточних амортизаційних відрахувань. При розрахунку оподатковуваного прибутку для кумулятивного методу й методу прискореного зменшення залишкової вартості використовуємо наступну формулу:

$$П_H = k \times C/T - A \quad (3.1)$$

где $П_H$ – прибуток;

k – коефіцієнт прискорення;

C – первісна вартість основного засобу;

T – строк корисного використання основного засобу;

A – сума амортизації.

Оскільки амортизаційні відрахування є елементом собівартості, збільшення їх розміру приводить до зменшення прибутку суб'єктів господарювання, а отже, і бази оподаткування для сплати податку на прибуток. При цьому, будучи умовним нарахуванням у складі собівартості, амортизаційні відрахування збільшують для суб'єктів господарювання грошовий приток коштів.

Дослідження показують, що дисконтована вартість амортизаційних відрахувань може не співпадати з притоком грошових коштів. Для того, щоб визначити вплив різних методів нарахування амортизації на грошові потоки суб'єктів господарювання необхідно розглянути сумарний грошовий потік, що складається з амортизації і чистого прибутку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Прогнозні показники прибутку до оподаткування для розрахунку впливу амортизації на грошовий потік ПП «Стел Транс»

Рік	метод нарахування амортизації							
	Лінійний		Кумулятивний		Прискореного зменшення залишкової вартості		Лінійний прискорений	
	Прибуток до оподаткування	Чистий прибуток	Прибуток до оподаткування	Чистий прибуток	Прибуток до оподаткування	Чистий прибуток	Прибуток до оподаткування	Чистий прибуток
1	1260,0	947,0	280,0	210,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2	1260,0	947,0	760,0	420,0	388,2	291,2	0,0	0,0
3	1260,0	947,0	840,0	630,0	942,7	706,9	0,0	0,0
4	1260,0	947,0	1120,0	840,0	1372,6	1014,7	0,0	0,0
7	1260,0	947,0	1400,0	1070,0	1676,1	1242,1	2720,0	1890,0
6	1260,0	947,0	1680,0	1260,0	1880,7	1410,6	2720,0	1890,0
7	1260,0	947,0	1960,0	1470,0	2047,0	1737,2	2720,0	1890,0
8	1260,0	947,0	2240,0	1680,0	2169,9	1627,7	2720,0	1890,0

Результати порівняння поточної вартості сумарного грошового потоку, що включає в себе амортизаційні відрахування й величину чистого прибутку, підтверджують зроблені раніше висновки про економічну ефективність методів прискореної амортизації в порівнянні з лінійним амортизаційним методом. Результати розрахунку дисконтованого грошового потоку наведені в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Дисконтований грошовий потік, грн.

Рік	метод нарахування амортизації			
	Лінійний	Кумулятивний	Прискореного зменшення залишкової вартості	Лінійний прискорений
1	2207,0	2470,0	2880,8	2720,0
2	1837,7	1983,3	2019,1	2100,0
3	1731,3	1604,2	1786,4	1770,0
4	1276,0	1296,3	1262,6	1478,3
7	1063,4	1046,7	1017,6	911,7
6	886,1	843,9	823,8	779,7

7	738,7	679,8	672,6	633,0
8	617,4	747,0	771,9	727,7

Хоча відносний вигреш на сумарному грошовому потоці менше, ніж при оцінці тільки амортизаційних відрахувань, результати розрахунку, наведені в таблиці 3.7, підтверджують висновки, отримані при оцінці потоків тільки амортизаційних відрахувань: застосування більше прискорених методів амортизації максимізує поточну вартість оцінюваного показника, а отже, збільшується сумарна економічна «вигода» суб'єктів господарювання. На рис. 3.10 наведений чистий дисконтований грошовий потік нарастаючим підсумком.

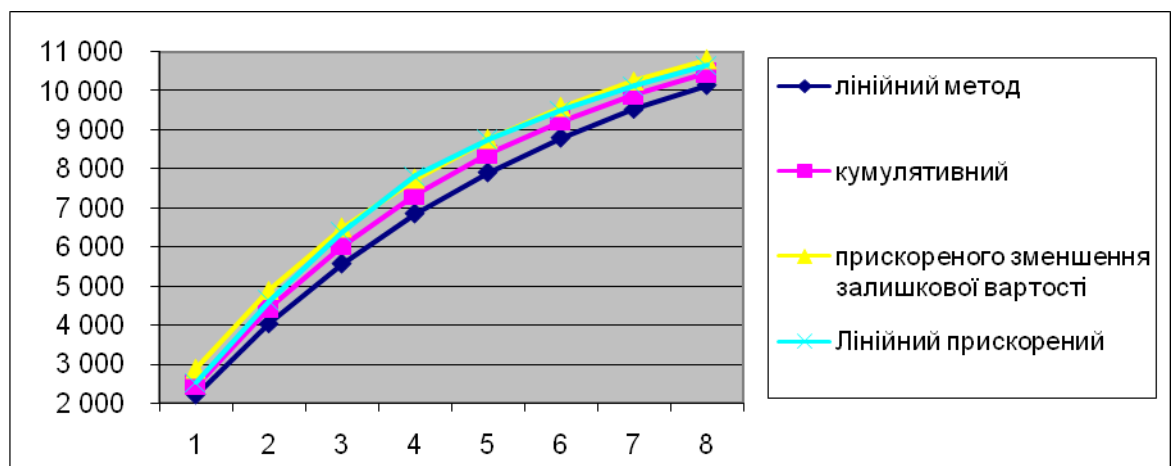


Рис. 3.10. Чистий дисконтований грошовий потік ПП «Стел Транс» нарастаючим підсумком

Таким чином, з погляду максимізації поточної вартості сумарних грошових надходжень суб'єктів господарювання найкращим методом є метод прискореної лінійної амортизації.

3.3. Методика виявлення резервів підвищення ефективності використання необоротних активів

Проблема підвищення ефективності використання необоротних активів займає центральне місце. Від вирішення цієї проблеми залежить місце суб'єктів господарювання у промисловому виробництві, його фінансовий стан, конкурентоздатність на ринку. Будь-яке підприємство незалежно від форми створення та виду діяльності повинно постійно розглядати рух, склад, стан та ефективність використання необоротних активів. Ця інформація дає змогу підприємству виявити шляхи та резерви підвищення ефективності використання необоротних активів, а крім того, вчасно виявити та скорегувати негативні відхилення, що у подальшому можуть спричинити серйозні наслідки для успішної діяльності суб'єктів господарювання. Методику виявлення шляхів підвищення ефективності використання основних виробничих фондів можна надати у вигляді схеми (рис. 3.11) [49, с.76].



Рис. 3.11. Методика виявлення шляхів підвищення ефективності використання основних виробничих засобів ПП «Стел Транс»

Використання необоротних активів залежить від факторів, за допомогою яких виявляються виробничі резерви та шляхи покращення їх використання:

- технічний стан необоротних активів, їх вік, структура, темп оновлення;
- науково-технічний рівень та конкурентоздатність обладнання;
- якість використовуваної сировини та матеріалів, комплексне їх використання, переробка вторинної сировини, втрата сировини та матеріалів в виробництві;

- інвестиційна політика;
- якість продукції, випускається;
- облік особливостей техніки та технологій виробництва;
- взаємозв'язок окремих дільниць виробництва та обладнання, ступінь використання потужності;

- рівень організації матеріально-технічного забезпечення;
- якість ремонту та обслуговування обладнання;
- режим роботи суб'єктів господарювання, окремих дільниць та цехів;
- забезпеченість трудовими ресурсами, їх кваліфікація.

Всі резерви підвищення ефективності використання необоротних активів можна звести до наступних груп резервів – інтенсивні, екстенсивні, амортизаційна політика та ефективність використання необоротних активів (рис. 3.12, 3.13) [28, с.167].



Рис. 3.12. Резерви підвищення ефективності використання необоротних активів ПП «Стел Транс»



Рис. 3.13. Напрямки покращення використання основних виробничих фондів

При цьому важливо пам'ятати, що в кожній галузі можливості реалізації резервів будуть різними та потребують глибокого знання специфіки галузі.

Фактори та резерви підвищення ефективності виробництва визначають й конкретні шляхи їх реалізації.

В умовах ринку за наявності стабільного попиту на продукцію галузі та сировинних ресурсів на їх виробництво шляхи покращення використання необоротних активів визначаються необхідністю реалізації резервів найбільш повної загрузки обладнання. Резерви росту об'єму виробництва на засаді підвищення коефіцієнтів інтенсивного та екстенсивного використання основних виробничих фондів наглядно ілюструються схемою Гуррарі (рис. 3.14) [49, с.82].

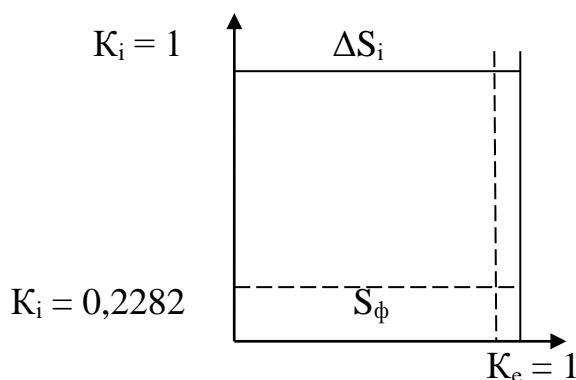


Рис. 3.14. Резерви росту об'єму виробництва за схемою Гуррарі

Провести необхідні розрахунки для побудови графіку резервів росту об'єму виробництва допоможуть наступні формули:

- використовуючи формулу, розрахуємо інтенсивний коефіцієнт

($K_{инт}$):

$$K_{инт} = \text{Середньодобовий випуск продукції} / \quad (3.2.)$$

Середньодобова виробнича потужність суб'єктів господарювання

- використовуючи формулу, розрахуємо екстенсивний коефіцієнт ($K_{екс}$):

$$K_{екс} = \text{Фактичний (плановий) фонд робочого часу} / \quad (3.3.)$$

Розрахунковий фонд робочого часу, прийнятий при визначенні виробничої потужності

В цих умовах підвищення ефективності використання основних виробничих фондів здійснюється ростом об'єму виробництва, збільшенням коефіцієнту інтенсивності.

Резервами збільшення випуску продукції і фондівіддачі можуть бути запровадження в дію невстановленого обладнання, заміна і модернізація його, скорочення внутрішньо змінних і цілоденних простоїв, збільшення коефіцієнта змінності, збільшення його інтенсивності і впровадження заходів НТП [42, с.74].

Резерви збільшення випуску продукції за рахунок уведення обладнання визначають множенням додаткової кількості обладнання ($R \uparrow K$) на фактичну величину середньорічного виробітку 1 обладнання або на фактичну величину усіх факторів, що формують її рівень:

$$R \uparrow ВП_k = R \uparrow K * P_B = R \uparrow K * D_\phi * K_{зм.ф.} * C_{B\phi} \quad (3.4)$$

Скорочення цілоденних простоїв обладнання призводить до збільшення середньої кількості відпрацьованих днів кожної його одиниці за рік. Цей приріст необхідно помножити на можливу кількість одиниць обладнання і фактичний середньоденний виробіток одиниці обладнання:

$$R \uparrow ВП_d = K_\phi * R \uparrow D * D_{B\phi} = K_\phi R \uparrow D * K_{зм.ф.} * T_\phi * C_{B\phi} \quad (3.7.)$$

Щоб підрахувати резерв збільшення випуску продукції за рахунок збільшення коефіцієнта змінності, необхідно можливий приріст останнього помножити на можливу кількість днів роботи усього парку обладнання і на фактичний виробіток:

$$R \uparrow ВП_{зм.} = K_\phi * D_\phi * R \uparrow K_{зм} * C_{B\phi} = K_\phi * D_\phi * R \uparrow K_{зм} * T_\phi * C_{B\phi} \quad (3.6)$$

За рахунок скорочення внутрішньо змінних простоїв збільшується середня тривалість зміни, а отже і виробництво продукції. Для визначення величини цього резерву слідує можливий приріст середньої тривалості зміни помножити на фактичний рівень виробітку устаткування і на можливу кількість відпрацьованих змін усім парком устаткування.

$$R \uparrow ВП_\pi = K_\phi * R \uparrow \Pi * C_{B\phi} = K_\phi * D_\phi * K_{зм.ф.} * R \uparrow T * C_{B\phi} \quad (3.7.)$$

Для визначення резервів збільшення випуску продукції за рахунок збільшення середньогодинного виробітку обладнання необхідно спочатку виявити можливості росту виробітку устаткування за рахунок його модернізації, збільшення її інтенсивності і впровадження заходів НТП. Потім виявлений резерв збільшення середнього динного виробітку необхідно помножити на можливу кількість годин роботи устаткування.

$$P\uparrow VP_{cb} = K_{\phi} * P\uparrow CB_i = K_{\phi} * D_{\phi} * K_{zm.\phi} * T_{\phi} * P\uparrow CB_i \quad (3.8.)$$

Що стосується *резервів росту фондівіддачі*, то вони передбачають збільшення обсягу виробництва продукції і скорочення середньорічних залишків ОВФ-в.

$$P\uparrow \Phi B = \Phi B_v - \Phi B_{\phi} = \quad (3.9)$$

$$VP_{\phi} + P\uparrow VP / OBF_{\phi} + OBF_d - P\downarrow OBF - VP_{\phi} / OBF_{\phi},$$

де $P\uparrow \Phi O$ – резерви росту фондівіддачі;

$P\uparrow VP$ – резерв збільшення виробництва продукції;

OBF_d – додаткова сума ОВФ, необхідна для освоєння резервів збільшення випуску продукції;

$P\downarrow OBF$ – резерв скорочення середніх залишків ОВФ за рахунок реалізації і здачі в оренду непотрібних і списання непридатних ОВФ.

Резерви росту рентабельності ОСП визначають помноженням виявленого резерву росту фондівіддачі на фактичний рівень рентабельності продаж у звітному періоді:

$$P\uparrow R_{ov\phi} = P\uparrow \Phi O_{ov\phi} * R_{ob} \quad (3.10)$$

Після цих розрахунків керівництво підприємство розробляє заходи щодо освоєння виявлених резервів.

Наявність та рух необоротних активів з урахуванням їх використання дозволяє виробити науково обґрунтовану політику їх розвитку, встановити причини негативного впливу на випуск продукції (у частині збільшення її вартості або подорожчання) та визначити міри по їх усуненню. Це досягається, з одного боку, на засаді встановлення науково обґрунтованої політики в області оновлення основних фондів, а з другого – на засаді більш

повного використання внутрішніх резервів, що виявляються в ході їх експлуатації. Рішення останнього багато в чому залежить від ступеню знання цих резервів, а також класифікації резервів за цілим рядом ознак.

Маючи таку класифікацію, служби головного інженера та головного механіка можуть розробити взаємопов'язані ефективні заходи за відповідним напрямком використання резервів.

Серед напрямків підвищення ефективності використання необоротних активів можна виділити магістральні, пов'язані з нововведеннями, технічним переозброєнням та інвестиційною політикою.

До основних шляхів підвищення ефективності використання необоротних активів відносяться:

- прискорення темпів заміни застарілого, малоефективного обладнання прогресивним;
- будівництва нових об'єктів при повному використанні потужності діючих підприємств та наявності трудових резервів;
- зниження питомих капітальних вкладень;
- забезпечення екологічної чистоти необоротних активів та матеріалів;
- переважний напрямок капітальних вкладень на технічне переозброєння.

Шляхи покращення використання основних засобів залежать від конкретних умов, що склалися на підприємстві за той чи інший проміжок часу.

Отже, ефективність використання основних засобів на підприємстві можна досягнути наступним шляхом [40, с.134]:

1. Визволення суб'єктів господарювання від зайвого обладнання, машин та інших основних засобів або здача їх в оренду.
2. Своєчасне та якісне проведення планово-запобіжних та капітальних ремонтів.
3. Придбання високоякісних основних засобів.
4. Підвищення рівня кваліфікації обслуговуючого персоналу.

5. Підвищення коефіцієнта змінності роботи суб'єктів господарювання ,якщо у цьому є економічна ціле здатність.

6. Підвищення рівня концентрації, спеціалізації та комбінування виробництва.

7. Забезпечення там, де це економічно доцільно, централізації ремонтних служб.

8. Удосконалювання організації виробництва та труда з метою скорочення втрат робочого часу та простію в роботі машин та обладнання.

Технічний прогрес створює нові види засобів праці, удосконалює діючі, тобто розширює можливості основних фондів. Можна вважати, що технічний прогрес – основний напрямок підвищення фондівіддачі. Саме технічний прогрес органічно пов'язаний з вкладенням капітальних засобів та визначає можливості збільшення ефективності їх використання.

Але технічний прогрес повинен полягати не лише у створенні нових, більш виробничих засобів праці (в першу чергу, машин та обладнання), а й в зменшенні витрат на одиницю потужності. При цьому падіння вартості одиниці потужності повинно виступити як загальна тенденція. Звідси витікає вимога: темпи росту вартості виробленої продукції повинні випереджати темпи росту вартості основних фондів. Так як грошовим виразом вартості є ціна, то можна вважати, що ціни одиниці потужності повинні зменшуватись. Таким чином, питання упирається у ціноутворення.

Ціна належить до тих факторів, зміна яких, як правило, не залежить від суб'єктів господарювання, й у цьому випадку динаміка фондівіддачі також відбувається незалежно від якості роботи підприємств та галузей. За цією причиною необхідно при вирахуванні фондівіддачі враховувати чинник зміни цін на основні фонди та на вироблену з їх допомогою продукцію.

Так як найважливішим джерелом підвищення ефективності основних фондів є технічний прогрес, то від темпів його прискорення й залежить динаміка фондівіддачі. Але у дійсності ефективність основних фондів, що впроваджуються, перш за все, нової техніки, зовсім недостатня, так як

вартість основних фондів зростає швидше за продуктивність, що підтверджується зрівняльними темпами росту фондоозброєності та продуктивності праці.

Як вже було зазначено, виділяють два основних напрямки покращення використання основних фондів: екстенсивне та інтенсивне (рис. 3.13) [40, с.138].

Екстенсивний напрямок пов'язаний з збільшенням часу функціонування засобів праці за певний проміжок часу (місяць, квартал, рік). Чим краще використовуються наявні основні фонди у часі, тим вище фондовіддача. Збільшення часу функціонування обладнання, машин, транспортних засобів в результаті скорочення простоїв, підвищення коефіцієнта змінності є важливим фактором інтенсифікації всіх видів діяльності кооперативних підприємств та організацій.

Екстенсивний шлях підвищення фондовіддачі особливо важливий для таких галузей господарської діяльності, як торгівля та заготовки, де відносно висока частка пасивної частини основних фондів (будівель, магазинів, баз, складів, заготовчих пунктів тощо). Збільшення часу роботи тут досягається за рахунок скорочення часу інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей, оптимізації роботи на протязі доби магазинів, заготовчих пунктів та підприємств загального харчування, ліквідації простоїв, недопущення втрати робочого часу, скорочення строків проведення ремонтних робіт та ін.

Інтенсивний напрямок означає збільшення навантаження засобів праці у одиницю часу. Воно пов'язано з покращенням використання матеріальних та трудових ресурсів, підвищенням продуктивності праці, зниженням фондоємності.

Необхідно зазначити, що під впливом науково-технічного прогресу навіть у галузях сфери обігу відбуваються ріст долі активної частки основних фондів.

На сьогоднішній день основними напрямками підвищення ефективності використання необоротних активів можуть бути:

1. Підвищення якості сировини, маючи на увазі збільшення змісту корисних речовин у сировині та його технологічність, можливості визволення продукту. З підвищенням якості сировини вихід товарної продукції підвищується, а за тих же діючих основних виробничих фондів неминуче підвищується фондовіддача. З врахуванням досягнень зарубіжної та вітчизняної практики це дозволяє підвищити фондовіддачу на 20-27%.

2. Зменшення втрат корисних речовин у відходах. Промислова утилізація відходів на місці їх виникнення дозволяє збільшити об'єми продукції до 20%, а фондовіддачу на 10-17%.

3. Впровадження досягнень сучасного науково-технічного прогресу та в першу чергу безвідходних, маловідходних, ресурсозберігаючих технологій та техніки для їх здійснення. Це збільшує вихід продукції з того же об'єму переробленої сировини та фондовіддачу. Сюди можна віднести впровадження нових систем автоматизованого управління основними виробничими фондами.

Суттєва доля витрат крупних виробничих підприємств приходить на основні фонди, та передусім на їх активну частину – обладнання. Процеси управління основними виробничими фондами (Enterprise Asset Management - EAM) є складовою частиною єдиної системи управління підприємством та спрямовані на забезпечення їх ефективного використання. інформаційна система управління основними фондами (EAM) підвищує загальну ефективність основних виробничих фондів підприємств за рахунок автоматизації процесів експлуатації, технічного обслуговування та ремонту технологічного обладнання будов та споруд, а також процесів матеріально-технічного постачання й ведення складського господарства підприємств. загальна задача EAM – у підвищенні окупності інвестицій в основні фонди. З даними консалтингової компанії А.Т.Kearney, впровадження EAM дає підприємству:

- зниження часу простоїв обладнання на 20,1%;
- скорочення витрат на закупку запчастин на 19,4%;

- скорочення запасів на складі на 17,8%;
- підвищення ефективності робіт по техобслуговуванню на 28,3%.

Середній строк окупності проектів впровадження ЕАМ складає 14,7 мес.

4. Заміна діючого застарілого обладнання на нове, більш потужне та економічне. При нормально функціонуючій економіці за умовами агрегатної концентрації з подвоєнням потужності машин ціна зростає лише у півтора рази. Це зумовлює ріст фондівдачі.

5. Підвищення рівня концентрації виробництва до оптимальних розмірів. За законом концентрації виробництва з подвоєнням об'ємів виробництва вартість основних фондів зростає лише у півтора рази. Це наслідок збільшення долі активної частини основних фондів, ефекту агрегатної концентрації та збільшення масштабів виробництва.

6. Створення економічних стимулів підвищення ефективності використання необоротних активів. Ринок у цьому відношенні є універсальним механізмом. Бо на ринку всі господарчі суб'єкти функціонують на умовах самофінансування, а їх конкурентоздатність забезпечується найменшим ресурсоспоживанням, у тому числі й основних виробничих фондів. Висока ступінь завантаження обладнання, прискорена їх амортизація та заміна на більш сучасні, високовиробничі та економічні є обов'язковою умовою виживання й процвітання підприємств.

7. Підвищення змінності та безперервності роботи мережі підприємств.

8. Удосконалювання структури основних фондів (підвищення долі активної частки).

Але при вдосконаленні використання основних фондів необхідно враховувати специфічні особливості розвитку кожного споживчого суспільства, так як центр ваги економічних перетворень у споживчій кооперації переноситься на місце.

Оскільки багато споживчих кооперативів у роки ринкових реформ були збитковими, вони не мали можливості виділяти з прибутку засоби для забезпечення оновлення основних фондів.

Негативний вплив на відтворення основних фондів здійснює тенденція до підвищення витрат на капітальний ремонт. Висока доля ремонту підтверджує тезис про орієнтацію інвестиційного процесу на дешеві та короткострокові методи оновлення виробничого апарату. В результаті інвестиційний попит пред'являється на компоненти технічного обладнання, які можна замінити без довгострокових інвестицій в основний капітал, тобто рахунок оборотного капіталу, що є особливістю та своєрідною рисою інвестиційного процесу в українській економіці. Однак така практика у довготривалому аспекті призводить до економічної та технологічної стагнації. Створений за попередні роки десятиріччя, виробничий апарат зорієнтований на виробництво продукції в умовах закритої економіки, в умовах відсутності конкуренції. В наш час актуалізувалась проблема якісної зміни технологічного рівня виробництва, торгівлі, підвищення його ефективності.

Володіння достовірною інформацією щодо корисності необоротних активів підприємств відіграє важливу роль у прийнятті виважених фінансових рішень. Як вже зазначалось, оцінка корисності активів вітчизняних підприємств регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».

Вказаний нормативний акт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення активів та її розкриття у фінансовій звітності. Цінність нормативного акту підтверджує той факт, що суб'єктів господарювання отримали методичний підхід стосовно відновлення корисності активу [74, с.27].

Отже введення П(с)БО 28 надає можливість вітчизняним суб'єктам господарювання корегувати величину балансової (залишкової) вартості активів з метою отримання економічних вигод у майбутньому. Нормативно-

законодавчий акт розкриває основні методичні підходи щодо визнання та оцінки як зменшення корисності активу, так і відновлення його корисності у майбутньому. використання зазначених методичних аспектів, вітчизняними суб'єктів господарюваннями у практичній діяльності сприятиме прийняттю виважених управлінських рішень, які пов'язані з поведінкою активів у ринковій системі господарювання.

Треба зауважити, що П(с)БО не містять опис методики визначення зменшення корисності активів, адекватної МСБО 36. Тому до прийняття відповідного П(с)БО у якості методичних рекомендацій з обліку зменшення корисності доцільно використовувати положення, приклади та додатки наведені у М(с)БО 36.

Наступне, на що треба звернути увагу, це необхідність здійснення перерахунку вартості основних фондів з твердої валюти в національну валюту на кожну звітну дату зі збільшенням на суму індексації (дооцінки) статутного капіталу.

Особливо слід підкреслити важливість аналітичного обліку зносу основних засобів: через умовну оцінку в твердій валюті з наступним віднесенням суми збільшення зносу в статутний капітал станом на ті ж дати, котрі застосовані для перерахунку початкової оцінки. Останнім етапом даного процесу повинна бути додаткова емісія акцій суб'єктів господарювання, якщо воно є акціонерним.

Діючою методикою обліку передбачена інша система індексації, яка також має конфіскаційну мету. Це означає, що індексація проводиться при об'яві капітального доходу та його оподаткуванням на прибуток.

Правильний вибір методу оцінки вартості діючих основних фондів в період фінансової кризи та інфляційних процесів важко переоцінити. До того ж, виникає питання прив'язки до твердої величини відносно національної грошової одиниці, а саме: вільно конвертованої золоту. Іншого шляху немає.

Звідси випливає необхідність зміни законодавчих актів, так як бухгалтерський облік – це лише система записів на рахунках певних економічних рішень держави.

Відображення на балансі основних фондів по залишковій вартості було цілком обґрунтованим, нормальним з точки зору обчислення залишкової вартості як різниці між первинною вартістю і зносом (обчисленим у відсотковому відношенні від неї). Згідно з діючою практикою початкова вартість «обтяжена» вартістю різного роду «покращень», патентів тощо, а до залишкової додані відповідності з пп. 8.7. 1 Закону про прибуток, затрати у розмірі 97% вартості поточного та капітального ремонтів, реконструкції та інших видів покращень.

Слід відмітити, що віднесення затрат з поточного ремонту на вартість основних фондів економічно не виправдано.

Кількість поточних ремонтів знаходиться у прямій залежності від якості основних фондів, а величина затрат змінюється під дією ряду факторів, попиту, пропозицій тощо. Як правило такі затрати носять разовий характер і не змінюють споживчої вартості основних фондів, а лише підтримують їх у робочому стані. Тому указані витрати повинні відноситися до валових витрат [62, с.74].

Таким чином, будь-який комплекс заходів по покращенню використання необоротних активів повинен передбачувати забезпечення росту об'ємів виробництва продукції, перш за все за рахунок ефективного використання внутрішньогосподарських резервів, повного використання машин та обладнання, зменшення строків освоєння нових введених потужностей [49, с.84].