

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу амортизаційних відрахувань на підприємстві ПАТ «Запоріжтрансформатор»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718  
спеціальності облік і оподаткування,  
освітньої програми облік і аудит  
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

Ю.М. Макієнко

Керівник: д.е.н., професор, Шмиголь Н.М.

Рецензент: к.е.н., доцент Радева О.Г.

## Завдання на кваліфікаційну роботу

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 Облік і оподаткування  
Освітня програма облік і аудит  
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Шмиголь  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 року

**З А В Д А Н Н Я****НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Макієнко Юлії Віталіївні

1. Тема роботи: Теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу амортизаційних відрахувань на підприємстві ПАТ «Запоріжтрансформатор» керівник роботи Шмиголь Н.Н., д.е.н., професор, затверджені наказом ЗНУ від 04 липня 2019 року № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7, № 9, 26, статистичні дані, Податковий кодекс України, облікові дані та звітність ПАТ «Запоріжтрансформатор», а також монографічні дослідження та наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити сутність поняття «амортизація» як об'єкту обліку та аналізу; узагальнити нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу амортизаційних відрахувань; дослідити зарубіжний досвід обліку та аналізу амортизації; проаналізувати фінансовий стан підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 3 рис., 26 табл.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Шмиголь Н.М.	02.09.2019	02.09.2019
2	д.е.н., професор Шмиголь Н.М.	30.09.2019	30.09.2019
3	д.е.н., професор Шмиголь Н.М.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання: 8 липня 2019 року

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент \_\_\_\_\_ Ю.М. Макієнко  
( підпис ) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи \_\_\_\_\_ Н.М. Шмиголь  
( підпис ) (ініціали та прізвище)

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_ В.В. Сьомченко  
( підпис ) (ініціали та прізвище)

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 126 с., 3 рис., 26 табл., 4 додатка, 62 літературних джерела.

Об'єктом дослідження є теоретичні і практичні аспекти обліку та аналізу амортизаційних відрахувань на прикладі діяльності підприємства ПАТ «Запоріжтрансформатор».

Мета роботи – проаналізувати фінансовий стан підприємства, дослідити особливості розрахунку та відображення в обліку амортизаційних відрахувань на прикладі діяльності ПАТ «Запоріжтрансформатор».

У процесі дослідження використано загальнонаукові і спеціальні методи аналізу: теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності амортизації як економічної категорії; аналіз категорій, індукція та дедукція – для визначення загальних теоретичних основи обліку амортизації необоротних активів; спостереження – для визначення стану обліку амортизації необоротних активів на досліджуваному підприємстві.

Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, алгоритмів застосовано сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

При написанні кваліфікаційної роботи була використана досить широка інформаційна база: законні та підзаконні нормативно-правові акти, статті вітчизняних та зарубіжних авторів, в яких досліджується питання обліку та нарахування амортизації основних засобів, проблеми та шляхи їх подолання, монографії, а також бухгалтерські та установчі документи ПАТ «Запоріжтрансформатор».

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– досліджено сутність понять «амортизація», «зношення», «знос», виявлені їх особливості та відмінності;

– на основі ретроспективного аналітичного підходу, досліджені історичні аспекти функцій амортизації та узагальнена їх класифікація, яка включає: інвестиційну, відтворювальну, інноваційну, стимулюючу, науково-технічну, розрахункову та податкову функції;

– на основі дослідження закордонного досвіду методів нарахування амортизації, запропоновано методичний підхід до ефективного їх використання в сучасних реаліях України, що дозволить забезпечити відповідність обліково-аналітичної інформації вимогам керівництва;

– на основі аналізу та виявлених проблем у обліку та використанні основних засобів, запропоновано методичний підхід до обґрунтування необхідності закупівлі нового обладнання, що дасть змогу покращити фінансовий стан підприємства;

– запропоновано шляхи вдосконалення методики аналізу процесів відтворення основних засобів, які полягають у тому щоб нарахування амортизації на об'єкти основних засобів відбувалося виходячи з їх виду та виробничого призначення.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій, дозволить забезпечити відповідність операцій з обліку амортизації основних засобів сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку та аналізу амортизації основних засобів.

ОБЛІК, НЕОБОРОТНІ АКТИВИ, ОСНОВНІ ЗАСОБИ,  
АМОРТИЗАЦІЯ, ЗНОС, АНАЛІЗ, ФОНДОВІДДАЧА, ФОНДОМІСТКІСТЬ,  
РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ, ЛІКВІДНІСТЬ, ПЛАТОСПРОМОЖНІСТЬ,  
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

## SUMMARY

Qualifying work: 126 pp., 3 fig., 26 tab., 4 annex, 62 references.

The object of the study is theoretical and practical aspects of accounting and analysis of depreciation on the example of the activity of Zaporozhtransformator Public Joint Stock Company.

The purpose of the qualification work is to analyze the financial state of the enterprise, to investigate the features of calculation and reflection in accounting for depreciation on the example of activity of Zaporozhtransformator Public Joint Stock Company.

In the course of the research general and special methods of analysis were used: theoretical generalization and comparison – to reveal the essence of depreciation as an economic category; category analysis, induction and deduction - to determine the general theoretical basis for accounting for depreciation of fixed assets; observation – to determine the status of accounting for depreciation of fixed assets at the studied enterprise.

Modern computer technologies and a suite of Microsoft Excel applications have been used to process economic information, build tables, algorithms.

While writing the qualification work, a rather broad information base was used: legal and regulatory normative acts, articles by domestic and foreign authors, which investigates the issues of accounting and calculation of depreciation of fixed assets, problems and ways of overcoming them, monographs, as well as accounting and constituent documents of Zaporozhtransformator Public Joint Stock Company.

In the course of the research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- the essence of the concepts "depreciation", "wear and tear", "wear" are investigated, their peculiarities and differences are revealed;
- on the basis of retrospective analytical approach, historical aspects of depreciation functions are investigated and their general classification is included,

which includes: investment, reproduction, innovation, stimulating, scientific and technical, settlement and tax functions;

- on the basis of research of foreign experience of methods of depreciation calculation, a methodical approach to their effective use in modern realities of Ukraine is offered, which will allow to ensure compliance of accounting and analytical information with management requirements;

- based on the analysis and problems identified in accounting and use of fixed assets, a methodological approach to justify the need to purchase new equipment, which will improve the financial condition of the company;

- ways of improving the method of analysis of the reproduction of fixed assets are proposed, which consist in the fact that the depreciation on the assets of fixed assets occurs based on their type and production purpose.

The application of the recommendations proposed by the author in practice will allow to ensure compliance of operations on accounting for depreciation of fixed assets to modern business conditions, timely receipt and analysis of necessary information by management.

The results of the study are aimed at improving the reliability, efficiency and analyticity of accounting and analysis of depreciation of fixed assets.

ACCOUNTING, NON-CURRENT ASSETS, FIXED ASSETS, DEPRECIATION, ANALYSIS, CAPITAL PRODUCTIVITY, CAPITAL INTENSITY, PROFITABILITY, LIQUIDITY, SOLVENCY, FINANCIAL RESULTS

## ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	10
1 Теоретичні аспекти обліку і аналізу амортизаційних відрахувань на підприємстві	
1.1 Необоротні активи та їх роль в управлінні підприємством.....	13
1.2 Економічна сутність амортизації, її функції та нормативне забезпечення...	17
1.3 Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів .....	25
2 Організація обліку та аналізу амортизації основних засобів на підприємстві ПАТ «Запоріжтрансформатор»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	36
2.2 Аналіз основних показників діяльності підприємства.....	40
2.3 Аналіз стану необоротних активів на підприємстві.....	63
2.4 Організація та методика обліку амортизації основних засобів на підприємстві.....	72
3 Шляхи удосконалення методики обліку і аналізу амортизаційних відрахувань на підприємстві ПАТ «Запоріжтрансформатор»	
3.1 Аналіз закордонного досвіду обліку амортизації необоротних активів .....	80
3.2 Методичний підхід обліку амортизації основних засобів.....	92
3.3 Шляхи вдосконалення методики аналізу процесів відтворення основних засобів.....	103
Висновки .....	118



Перелік посилань.....	125
Додаток А Баланс .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
Додаток Б Звіт про фінансові результати .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
Додаток В Звіт про рух грошових коштів ....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
Додаток Д Звіт про власний капітал.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>

## ВСТУП

Виробничо-господарська діяльність і фінансовий стан підприємств формуються під впливом різних факторів та умов. До них відносяться в тому числі рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки тощо. Однак упродовж багатьох років амортизаційна політика всіх урядів незалежної України залишається найслабкішою ланкою економічної політики. Побудована таким чином амортизаційна система не виконує своєї головної функції – не створює зацікавленості підприємців до оновлення основних фондів, впровадження наукових розробок та новітніх технологій у виробництво [23].

Найбільш ефективним інструментом фінансування оновлення основних засобів, насамперед є амортизація. Але незадовільне використання її потенціалу, зумовило появу тенденції до збільшення ступеня зносу основних засобів, навіть при наявності значних обсягів інвестицій в основний капітал.

Дослідженням проблем ефективного використання та оновлення основних виробничих фондів займалися багато науковців, таких як: М.Д. Білик, О.Д. Василик, Н.М. Внукова, Л.М. Руденко, А.О. Бакум, та інші.

Але все ж таки, незважаючи на результати усестороннього дослідження процесу амортизації необоротних активів, проблеми, які виникають на практиці, не можливо вирішити в повній мірі за допомогою переконливих висновків уже проведених досліджень. Тому подальші дослідження та пропозиції є актуальними та необхідними.

Метою даної роботи є дослідження методичних аспектів обліку та аналізу основних засобів на підприємстві, виявлення основних проблем, які пов'язані з питанням амортизації та розробкою пропозицій щодо їх подолання.

Задачі, за допомогою яких буде досягнута мета даної роботи:

- дослідити сутність понять «амортизація», «зношення» та «знос»;

- обґрунтувати сутність і мету амортизації у відтворенні основних засобів;
- дослідити історичні аспекти функцій амортизації та узагальнити їх класифікації;
- порівняти існуючі методи нарахування амортизації та виявити їх ефективне використання;
- дослідити загально – економічну характеристику підприємства та провести аналіз фінансового стану підприємства;
- розглянути та дослідити стан бухгалтерського обліку та порядку нарахування амортизації на підприємстві;
- виявити основні проблеми, які стосуються порядку нарахування та обліку амортизації основних засобів та запропонувати шляхи їх подолання.

При розкритті даної теми були використані такі методи дослідження: порівняння (при зіставленні фінансових показників у часі), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, системного та комплексного аналізу (при розробці пропозицій щодо покращення нарахування амортизації на підприємстві) та ін. Для написання даної роботи була використана досить широка інформаційна база: законні та підзаконні нормативно-правові акти, статті вітчизняних та зарубіжних авторів, в яких досліджується питання обліку та нарахування амортизації основних засобів, проблеми та шляхи їх подолання, монографії, а також бухгалтерські та установчі документи ПАТ «Запоріжтрансформатор».

Об'єктом дослідження є облік амортизації на публічному акціонерному товаристві «Запоріжтрансформатор», яке має відокремлений баланс і займається виробничою діяльністю. Основним видом його діяльності є виробництво силових трансформаторів.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу амортизаційних відрахувань на підприємстві.

Слід відзначити, що ведення бухгалтерського обліку на

досліджуваному підприємстві відповідає вимогам національних стандартів, нормативних документів з бухгалтерського обліку. Проте, в процесі дослідження, виявлено певні недоліки в методах, що використовуються для розрахунку амортизаційних відрахувань.

Також було з'ясовано яким чином впливають недоліки в системі вітчизняного законодавства на формування амортизаційної політики, фінансово-економічний стан підприємства та економіки в цілому.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- проведено аналіз закордонного досвіду у сфері методів нарахування амортизації;

- запропоновано захід щодо покращення фінансового стану підприємства шляхом закупівлі сучасного нового обладнання;

- запропоновано шляхи вдосконалення методики аналізу процесів відтворення основних засобів, які полягають у тому щоб нарахування амортизації на об'єкти основних засобів відбувалося виходячи з їх виду та виробничого призначення.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій, дозволить забезпечити відповідність операцій з обліку амортизації основних засобів сучасним умовам господарювання, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку та аналізу амортизації основних засобів.

Питання, присвячені економічній сутності та особливостям амортизації основних засобів були розглянуті в статтях: «Аналіз закордонного досвіду у сфері методів нарахування амортизації», «Методи управління фінансовим результатом на основі застосування різних методів амортизації».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 126 сторінках друкованого тексту.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Необоротні активи та їх роль в управлінні підприємством

Основою для забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання є необоротні активи. Успіх підприємства в коротко- та довгостроковій перспективі залежить від того, як вони були сформовані на початку діяльності підприємства, як вони використовуються у виробничому процесі, як змінилися їх структура та якісні характеристики, наскільки ефективно вони використовуються та відтворюються.

Формування поняття «необоротні активи» пройшло довгий шлях еволюції разом з розвитком економічної науки [22].

Розподіл активів на оборотні та основні прийшов до економіки із судової сфери наприкінці XIX або на початку XX століття. Вперше зазначені дати з'явилися в Англії, у судових доповідях, які стосувалися методів основних (необоротних) та оборотних активів, потрапивши туди з економічної літератури того часу [43].

Варто також зазначити, що однією з головних переваг, яка спонукала економістів та бухгалтерів того часу поділити активи на основні та оборотні, була можливість оцінювати, виходячи з цих даних, ліквідність суб'єкта господарювання.

Необоротні активи є важливим об'єктом економічної науки. У сучасних умовах ведення бізнесу необоротні активи відіграють визначальну роль, оскільки вони становлять значну частину майна будь-якого підприємства, забезпечуючи тим самим його виробничу діяльність. Зараз особлива увага потребує тлумачення терміну «необоротні активи» та їх класифікації, оскільки існують значні відмінності у назві та визначенні

фондів, які в економічній науці розуміють необоротні активи.

Для розуміння сутності поняття «необоротні активи» та розкриття їх змісту слід дослідити підходи до його визначення.

Активи – це сукупність матеріальних та нематеріальних ресурсів та прав, виражених у грошовій вартості, які контролюються підприємством та використовуються з певною метою.

Необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать установі та забезпечують її функціонування, а термін корисного використання яких очікується більше одного року.

Необоротні активи – це майнові цінності, які купуються для тривалого використання у виробничій діяльності організації, характеризуються продуктивністю, здатністю отримувати дохід та здатністю контролювати.

Необоротні активи – це довгострокові матеріальні та нематеріальні активи, більша частина яких бере участь у виробництві продукції, робіт і послуг більше одного року та обігу коштів організації, забезпечує приплив коштів.

Необоротний актив – це актив, який виникає в результаті минулих подій, контролюється організацією, приносить економічну користь організації, має надійну оцінку і тривалий термін корисного використання визначається його внеском у дохід організації [33].

Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, що неодноразово беруть участь у процесі господарської діяльності та переносять свою вартість на продукцію частинами з метою отримання економічної вигоди (прибутку).

Проаналізувавши сутність поняття «необоротні активи», можна отримати таке визначення: необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні активи, які набуваються у виробничій діяльності підприємства для виконання робіт та послуг більше одного року.

Вивчивши підходи до визначення характеру основних фондів, наведені у вітчизняних регуляторних джерелах, а саме П(С)БО № 1 «Загальні вимоги

до фінансової звітності», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», варто зазначити, що немає єдиного підходу до визначення «необоротних активів».

Найповнішим є тлумачення необоротних активів, яке дає Фонд державного майна України, де окрім класифікації та строку експлуатації активів враховується право власності та користування необоротними активами.

Варто зазначити, що те, що в економіці та юриспруденції називається капіталом, в бухгалтерському обліку називається активом. Необоротні активи знаходяться в постійному русі, а результатом їх використання є вироблена продукція. Через амортизацію частина вартості необоротних активів переходить на продукцію [42].

Отже, необоротні активи перебувають в процесі обороту капіталу підприємств. За своїм економічним змістом і призначенням необоротні активи відносяться до господарських засобів підприємства, які змінюються під впливом діяльності людини в напрямку отримання продукції, або додаткових біологічних активів. Відповідно, в процесі господарського обороту, необоротні активи використовуються як ресурсний потенціал для створення продукції, де частина їх вартості переходить на новостворену продукцію у вигляді амортизаційних відрахувань.

Отриманий прибуток від реалізації продукції підлягає розподілу, а частина коштів направляється на відтворення необоротних засобів. Таким чином відбувається процес обороту капіталу, в якому необоротним активам відведена особлива роль у процесі господарської діяльності підприємств [36].

Отже, визначення необоротних активів є недостатньо правильним стосовно тих об'єктів, які він об'єднує. Застарілі, енерго- та матеріаломісткі технології, а також зношені виробничі потужності визначають низьку конкурентоспроможність вітчизняної продукції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Зношені основні фонди не дозволяють підприємствам конкурувати зі світовими лідерами, особливо це стосується підприємств

сільськогосподарського виробництва, хімічної, енергетичної та інших галузей національної економіки. Зношення основних фондів у цих галузях давно перевищило нормативне значення, що є причиною їх низької продуктивності праці.

Отже, необоротні активи підприємства потребують ефективної та збалансованої політики управління.

Метою управління необоротними активами є визначення форм і методів управління фінансами в процесі різних фінансових операцій.

Основними завданнями управління необоротними активами є:

- визначення можливих форм оновлення основних фондів на простій та розширеній основі;
- визначення потреби в основних фондах для збільшення обсягів виробництва;
- забезпечення ефективного використання раніше сформованих та знову введених основних засобів та нематеріальних активів;
- формування необхідних фінансових ресурсів для відтворення основних фондів та оптимізації їх структури.

Політика управління необоротними активами є частиною загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає у забезпеченні своєчасного оновлення та високої ефективності використання [35].

Ефективне управління необоротними активами на підприємстві, крім підвищення конкурентоспроможності, дозволяє створити потужну основу діяльності підприємства та умови його ефективного розвитку в майбутньому.

Удосконалення управління необоротними активами підприємств повинно здійснюватися на постійній та систематичній основі шляхом впровадження системи моніторингу. Основна мета якої – вивчення, узгодження та коригування поточних потреб щодо необхідності впровадження процесу їх формування та відтворення, а також фінансових можливостей підприємства для забезпечення його на основі чітко розроблених інструментів прийняття управлінських рішень [1].



## 1.2 Економічна сутність амортизації, її функції та нормативне забезпечення

Беручи участь у виробничому процесі, основні засоби поступово переносять частину своєї вартості на готовий продукт. Мета обліку – визначити суму цієї вартості. Отже, треба знати кількість зносу кожного предмета у вартісному виразі.

Амортизація базується на зносі основних фондів. Поняття зношування та зносу не тотожні. Амортизація – це втрата засобами праці своїх первісних властивостей або характеристик через певні обставини (експлуатація, вплив науково-технічного прогресу тощо), тобто об'єктивно існуюче явище. Всі засоби праці, як діючі, так і не діючі, підлягають зносу, незалежно від їх участі у виробничому процесі [34].

Зношення – це економічний процес відображення знецінення в економічному контексті; процес, завдяки якому засоби праці втрачають свою цінність.

Мета амортизації – розподілити вартість матеріальних необоротних активів за витратами протягом розрахункового життєвого циклу на основі систематизованих та раціональних записів.

Знос основних засобів – сума амортизації предмета основних засобів з початку його корисного використання.

Розмір зносу залежить від виду основних фондів, їх функціональної ролі у виробничому процесі, періоду та умов використання. В основному він визначається терміном експлуатації об'єктів і збільшується зі строком служби. На величину зносу впливають такі фактори, як інтенсивність використання, агресивність навколишнього середовища, кліматичні умови, юридичні чи інші обмеження.

Дві основні причини обмеженого терміну експлуатації активів – фізичне та моральне зношення.

Під фізичним зносом розуміється поступова втрата основними фондами первинної вартості їх використання, виникає не тільки в процесі їх функціонування, але і при їх неактивності (руйнування від зовнішніх та атмосферних впливів, корозії).

Наступні фактори можуть впливати на розмір фізичного зносу основних засобів під час їх використання:

- ступінь завантаженості виробничих засобів у виробничому процесі залежить від кількості змін і годин роботи в день, тривалості праці протягом року, трудомісткості;
- якість основних фондів;
- особливості процесу та ступінь захисту основних фондів від впливу зовнішніх умов (температури, вологості, опадів тощо);
- якість догляду за основними фондами;
- кваліфікація працівників та їх ставлення до основних засобів [41].

Фізичний знос відбувається нерівномірно навіть для тих самих елементів основних засобів. Розрізняють повний та частковий знос основних фондів. При повному зносі існуючі активи ліквідуються та замінюються новими (капітальне будівництво та поточна заміна зношених основних фондів). Частковий знос можна виправити за допомогою ремонту. Але все-таки кожна будівля та кожна машина повинні прийти у негідність. Необхідність амортизації не може бути виключена регулярним ремонтом.

Фізичний знос основних фондів можна визначити відповідно до умов їх обслуговування за формулою 1.1:

$$З = T_{\phi} \div T_n \times 100\%, \quad (1.1)$$

де  $З$  – знос основних засобів, %;

$T_{\phi}$  – фактичний термін служби (роки);

$T_n$  – термін служби основних засобів за встановленою нормою (амортизаційний період), роки.

Однак найправильніше визначити фізичний знос основних фондів, дослідивши технічний стан об'єкта в натуральному вираженні (вузли, деталі та весь об'єкт). При цьому доцільно визначити ступінь зносу та термін служби.

Основні фонди зношуються не тільки фізично (наприклад, машини, обладнання тощо), але й стають відсталими за своїми технічними характеристиками, а також економічною ефективністю, тобто підлягають моральному зносу.

Моральний знос – це технічне та економічне старіння засобів праці, що виражається у втраті доцільності їх подальшої експлуатації через появу дешевших чи більш досконаліх засобів праці.

Розрізняють моральний знос першого та другого типу.

Моральне знецінення першого типу пояснюється появою більш дешевого та вдосконаленого обладнання через підвищення продуктивності праці.

Моральне зношення другого типу – це винахід нових високоякісних засобів праці, що призводить до старіння застосовуваних елементів основних засобів.

У сучасних умовах облік морального зносу набуває все більшого значення. Поява нових, більш сучасних видів обладнання з покращеними умовами технічного обслуговування та експлуатації часто робить економічно доцільним заміну старих основних фондів ще до їх фізичного зносу.

Несвоєчасна заміна застарілих основних фондів призводить до того, що вони виробляють дорожчу та нижчу за якістю продукцію.

І це зовсім неприпустимо на конкурентному ринку. Варто зазначити, що визначити реальну кількість морального зносу вкрай важко. Визначити це можна лише в експертному порядку.

Доцільно вибирати такі методи амортизації, які враховують тенденції науково-технічного прогресу, щоб штучно не знизити амортизацію і тим самим не консервувати технічну відсталість України через завищення

терміну експлуатації застарілих об'єктів.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів є дуже важливим для економіки виробництва, для визначення вартості заміщення основних фондів та суми амортизації.

Тепер розглянемо, що таке амортизація.

Амортизація (лат. *amortisatio* – погашення або *amortization* – сплата боргів) основних засобів – процес поступового перенесення вартості основних фондів на нові товари по мірі їх зносу;

Амортизація – це систематичний розподіл первинної або переоціненої вартості основних фондів за вирахуванням їх залишкової вартості протягом строку корисного використання (амортизації).

Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку, включаючи методику нарахування амортизації, можна виділити кілька рівнів нормативного регулювання амортизації:

Конституція України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; інші законодавчі акти;

– П(С)БО 7 «Основні засоби»; П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу та припинена діяльність»; інші нормативно-правові акти [40];

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

– Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків для обліку амортизації основних засобів та наказ про проведення інвентаризації.

Перші три рівні регулюються на державному рівні та є обов'язковими для всіх підприємств та організацій. Більше того, документи певного рівня не повинні суперечити документам вищого рівня [37].

Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві. Стаття 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника чи уповноваженого ним органу, а підприємство самостійно визначає облікову політику та пов'язані з цим питання. Так, у наказі про облікову політику щодо нарахування амортизації основних засобів доцільно визначити термін корисного використання (експлуатації) об'єкта інших необоротних матеріальних активів, методи амортизації та випадки, коли залишкова вартість не використовується при обчисленні амортизації [39].

Загалом, процеси глобалізації економіки, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку в цілому та амортизації основних фондів, зокрема, відбуваються в міжнародному масштабі, а адаптація вітчизняного обліку до міжнародних стандартів потребує вдосконалення його регуляторного забезпечення як на державний рівень та на рівні окремого підприємства.

Визначення вартості, що амортизується відображається формулою 2.2:

$$AB = PB - LB, \quad (1.2)$$

де АВ – вартість, що амортизується;

ПВ – первинна або переоцінена вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість.

Початкова вартість визнається в П(С)БО 7 «Основні засоби» як історична або фактична вартість об'єкта основних засобів, а переоцінена вартість визнається як її вартість після переоцінки.

Ліквідаційна вартість – це сума грошових коштів або вартість інших

активів, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від вибуття (продажу, ліквідації) основних засобів наприкінці строку їх корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з вибуттям [38].

Ліквідаційна вартість визначається на момент отримання активу. Якщо її неможливо або важко визначити, або якщо вона незначна, то її прирівнюють до нуля [40].

Відповідно до формули, в цьому випадку первинна (переоцінена) вартість майна буде дорівнює вартості майна, що амортизується.

Амортизація розраховується:

- капітальний ремонт основних засобів;
- на відновлення (повне відновлення) основних засобів.

Амортизація та знос – взаємозалежні категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилась вартість основних фондів внаслідок їх участі у виробничому процесі, то амортизація – яка вартість включається до витрат за певний звітний період. В сумі амортизаційних відрахувань завжди визначається сума зносу.

Амортизаційні відрахування – щорічне списання частини вартості основного капіталу. Амортизація – це частина витрат підприємства. У той же час відрахування виступають джерелом компенсації зносу основних фондів, утворюючи фінансові передумови для інвестицій.

Ось чому система амортизаційних відрахувань є важливим фактором підвищення ефективності суспільного виробництва.

Амортизаційний фонд – грошовий фонд, призначений для відновлення вартості споживаних елементів основного капіталу, які виключаються з виробничого процесу в міру їх фізичного або морального зношування [3].

У сучасній економічній літературі немає єдиного тлумачення суті амортизаційних функцій. Так, Т. Д. Косова розглядає чотири функції амортизації: відтворювальну, розподільчу, стимулюючу та фіскальну. Вона дуже коротко описує кожен з цих функцій.

Автор розглядає відтворювальну та розподільчу функції амортизації, в

контексті застосування до фонду амортизації. На її думку, стимулююча функція амортизації виявляється як «створення умов для прискорення темпів науково-технічного прогресу», а фіскальна функція визначається як «елемент державної податкової політики».

Автори В.К. Орлова, С. Сенчішак говорять про дві функції амортизації. Вони не дають назву цим двом амортизаційним функціям, а лише визначають їх зміст:

– перша функція – як «відрахування від оподаткування витрат, понесених на придбання основних засобів» у податковому обліку,

– друга функція – як перетворення необоротних активів у оборотні активи внаслідок нарахування амортизації у фінансовому обліку.

У сучасних умовах перехідної економіки амортизація виконує дві загальні функції: податкову (фіскальну) та економічну.

Податкова функція регулюється Податковим кодексом України, а об'єктом амортизації є витрати на придбання основних засобів [44].

Економічна функція регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби», а вартість основних фондів є об'єктом амортизації. Але визначення саме таких функцій амортизації ґрунтується лише на бухгалтерській концепції витрат без урахування економічних, фінансових та правових аспектів амортизації.

Крім того, деякі економісти вважають, що амортизація повинна відображати реальні витрати засобів праці на виробництво та відшкодовувати авансові інвестиції в основний капітал. Інші функції їй не властиві, тобто вона не може виконувати стимулюючу роль у виробничому процесі, і це не її завдання забезпечити розширене відтворення основного капіталу. Такі розбіжності в класифікації функцій амортизації як за формою, так і за змістом значно ускладнюють застосування фінансового механізму управління амортизацією.

Сучасна теорія амортизації повинна враховувати значно більшу кількість функцій. До них належать інвестиційну, відтворення, стимулюючу, інноваційну, науково-технічну, розрахункову, податкову.

Інвестиційна функція амортизації передбачає накопичення амортизації у фонді амортизації як фінансового ресурсу для відтворення основних фондів, тобто для забезпечення обігу трудових активів грошовими коштами, необхідними для їх простого та розширеного відтворення.

Функція відтворення регулює відповідність нарахованої амортизації рівню зносу основних фондів. Вона виникає внаслідок втрати засобами праці у виробничому процесі своєї вартості і має на меті забезпечити подальший виробничий процес.

Стимулююча функція амортизації виявляється у створенні умов для прискореного оновлення основних фондів. Ця функція ґрунтується на тому, що фонд амортизації є власним джерелом коштів для підприємства з цільовим призначенням – відтворенням основних фондів. Вона знаходить свій прояв у застосуванні прискорених методів амортизації та надання державою різних податкових пільг.

Інноваційна функція амортизації забезпечує відтворення робочої сили на новому технічному рівні відповідно до розвитку науково-технічного прогресу.

Науково-технічна функція полягає у сприянні розвитку та прискоренню темпів науково-технічного прогресу. Ефективний механізм амортизації та раціональна амортизаційна політика забезпечують відтворення основних фондів на новій, більш досконалішій основі, що, в свою чергу, сприяє подальшому розвитку виробничого та технічного потенціалу.

Функція розрахунку полягає у визначенні витрат на виробництво та реалізацію.

У собівартість продукції включається частина витрат засобів праці, які були втрачені в процесі виробництва цих виробів.

Податкова функція амортизації реалізує взаємовідносини підприємств та уряду щодо розподілу прибутку.

Таким чином, правильне розуміння економічної сутності, концепцій та функцій амортизації, а також усвідомлення її цінності дозволить розумно



вирішити проблеми, пов'язані з оцінкою засобів праці, встановленням оптимальних термінів використання основних фондів, визначенням методів нарахування амортизації, розробкою стандартів амортизації, формуванням та використанням амортизаційного фонду, що дозволить здійснювати ефективну політику амортизації на підприємствах [4].

### 1.3 Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

Згідно з П(С)БО 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації) [40].

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

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

Термін корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається:

- у випадку зміни технології виробництва або ринкового попиту продукції, що виробляється за допомогою цього активу;
- у випадку капіталізації наступних витрат, пов'язаних з

використанням активу, що покращує його стан;

- у випадку очікуваних економічних вигід від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується щомісяця, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» встановлені такі методи амортизації:

- прямолінійний;
- виробничий;
- зменшення залишкової вартості (відсотковий);
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний [40].

Підприємство може застосовувати норми і методи, передбачені податковим законодавством.

П(С)БО 7 рекомендує застосовувати методи нарахування амортизації. Їх можна умовно поділити на два види:

- методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів. До них належать прямолінійний методі, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод;

- метод амортизації, що базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єктів основних засобів. Це виробничий метод нарахування амортизації.

Прямолінійний метод нарахування амортизації характеризується постійною щорічною нормою амортизації, яка розраховується на основі вартості балансового активу та нормативного терміну служби.

Тим самим нарахування здійснюється однаковими річними сумами, що відповідає прямолінійному накопиченню амортизаційних відрахувань. Такий метод застосовувався в промисловості майже всіх зарубіжних країн.

Цей метод, як правило, використовується щодо об'єктів основних

засобів, стан яких залежить виключно від терміну корисного використання і не піддається впливу інших чинників.

До таких основних засобів, зокрема, належать будівлі та споруди, меблі тощо. Перевагами цього методу є простота використання, наглядність та об'єктивність. В зв'язку з тим, що правильне перенесення вартості в окремі проміжки часу нормативного терміну служби основних засобів є неможливим, встановлюється процентна ставка амортизації, яка відповідає їх середньому зносу [2].

Розрахунок процентної норми амортизації ( $a'$ ) здійснюється за формулою 1.3:

$$a' = \frac{1}{T} \times 100\%, \quad (1.3)$$

де  $a'$  – норма амортизації;

$T$  – строк використання активу.

На основі процентної ставки розраховується величина щорічної абсолютної суми амортизації ( $A$ ) за формулою 1.4:

$$A = \frac{C_0}{T}, \quad (1.4)$$

де  $C_0$  – первісна вартість основних засобів;

$T$  – нормативний строк служби в роках.

Основним недоліком цього методу є те, що пропорційний метод нарахування амортизації не враховує завантаження основних засобів в часі. Тому, амортизаційні норми для засобів з різною змінністю їх завантаження необхідно коригувати з врахуванням допоміжних коефіцієнтів. Крім того, не враховується моральний знос і необхідність збільшення витрат на ремонт в

останні роки служби об'єктів. Також метод не завжди відображає повне перенесення вартості основних засобів на новостворений продукт, унаслідок чого утворюється недоамортизована частина вартості основних засобів, що є прямим збитком підприємства [44].

Виробничий метод. Згідно з частиною п'ятою п. 26 П(С)БО 7 при використанні цього методу місячна сума нарахованої амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) за місяць і виробничої ставки амортизації. При цьому одиниці виміру фактичного обсягу випущеної продукції (виконаних робіт, наданих послуг) можуть бути різними. Для випущеної та реалізованої продукції (залежно від виду) такими одиницями можуть бути штуки, кілограми, метри квадратні, для виконаних робіт (наданих послуг) — гривні.

Виробнича ставка амортизації, у свою чергу, визначається як частка від ділення вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який очікується виробити з використанням об'єкта основних засобів.

В основу цього методу покладено припущення, що фактично отриманий дохід від експлуатації відповідного матеріального активу в кожному звітному періоді пов'язаний із випуском одиниць продукції, виготовлених за його участі в цих звітних періодах.

За допомогою цього методу найповніше забезпечується рівномірний розподіл вартості об'єкта основних засобів між видами виготовленої продукції (виконаними роботами, послугами).

Крім того, слід зазначити: його застосування є економічно обґрунтованим щодо тих об'єктів основних засобів, які безпосередньо зайняті у виробництві, наприклад верстати, устаткування, транспортні засоби [49].

Для забезпечення застосування цього методу необхідно, щоб на підприємстві були підготовлені дані щодо планового випуску продукції (робіт, послуг), очікуваного з використанням конкретного об'єкта основних засобів. Розрахований у такий спосіб показник амортизації на одиницю

продукції (на 1 грн. робіт, послуг) є одним з елементів прямих витрат планової калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг). Проте трапляються ситуації, коли через різні фактори досить складно визначити очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) з використанням конкретного об'єкта основних засобів. Саме це й обмежує застосування виробничого методу.

Норму амортизації за цим методом можна розрахувати за формулою 1.5:

$$H_A = \frac{(B_{\Pi} - B_{Л})}{O_B}, \quad (1.5)$$

де  $H_A$  – виробнича ставка амортизації,

$B_{\Pi}$  – первісна вартість об'єкта основних засобів, грн.,

$B_{Л}$  – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, грн.,

$O_B$  – розрахунковий обсяг діяльності (виробництва), одиниці [2].

Згідно статті 138 Податкового кодексу України, виробничий метод заборонено використовувати в податковому обліку [6].

При застосуванні методу зменшення залишкової вартості виконуються такі послідовні дії (частина друга п. 26 ПБО 7):

- розраховується сума амортизації за рік як добуток залишкової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) і річної норми амортизації;

- річна норма амортизації, у свою чергу, визначається як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта основних засобів з результату, отриманого від ділення ліквідаційної вартості цього об'єкта на його первісну вартість [2].

Місячна сума амортизації визначається як частка від ділення річної

суми амортизації на 12. Застосування зазначеного методу передбачає, що об'єкти основних засобів інтенсивніше за все використовуються саме в перші роки їх експлуатації.

А ефективність їх використання знижується через низку таких факторів, як моральне старіння, виробіток ресурсу тощо. Нарахування при цьому найбільшої суми амортизації в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів є логічно обґрунтованим.

Розрахунок проводиться за формулами 1.6 та 1.7.

$$K_n = \frac{K_r^n}{r} = 1 - \frac{p}{100} \div K_n = K_0 \left(1 - \frac{p}{100}\right)^n, \quad (1.6)$$

$$p = 100 \left(1 - \sqrt[n]{\frac{K_n}{K_0}}\right), \quad (1.7)$$

де  $K_n$  – сума нарахованої амортизації;

$p$  – норма амортизації;

$K_0$  – первісна вартість основних засобів;

$r$  – процентний фактор;

$n$  – кількість років служби активів.

Необхідно звернути увагу на те, що норма амортизації є незмінною

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом методу зменшення залишкової вартості.

Його застосування також засновано на припущенні, що об'єкти основних засобів найінтенсивніше використовуються в перші роки експлуатації, коли вони є новими й у моральному, і у фізичному сенсі [45].

Сума амортизації за рік у цьому разі визначається як добуток залишкової вартості об'єкта основних засобів на початок звітнього року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) і подвоєної річної норми амортизації.

Річна норма амортизації, у свою чергу, розраховується як частка від ділення 100% на строк корисного використання (у роках) (частина третя п. 26 П(С)БО 7).

Застосування прискореної амортизації дозволяє в першу половину строку служби основних засобів списувати на витрати до  $2/3$  їх вартості.

Норму амортизації за цим методом можна визначити за формулою 1.8:

$$H_a = 2 \times (A \div B) = 2 \times (B_a \div T) \div B_a = 2 \div T, \quad (1.8)$$

де  $A$  – сума амортизаційних відрахувань за рік, грн.,

$B_a$  – амортизовувана вартість об'єкта, грн.,

$T$  – очікуваний термін використання об'єкта.

Під час розрахунку амортизації за кумулятивним методом відповідно до частини четвертої п. 26 П(С)БО 7 річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується (різниці між первісною та ліквідаційною вартістю), і кумулятивного коефіцієнта. Цей коефіцієнт розраховується як частка від ділення кількості років, що залишилися до закінчення строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання. Розрахована в такий спосіб сума амортизації щороку рівними частинами зменшується. Сума амортизації за місяць дорівнює  $1/12$  річної суми амортизації. На відміну від методу зменшення залишкової вартості таке зменшення відбувається за рахунок зменшення не бази для розрахунків амортизації, а кумулятивного коефіцієнта, що відіграє в цьому випадку роль норми амортизації [47].

Після закінчення строку корисного використання об'єкта основних засобів його залишкова та ліквідаційна вартості мають бути однаковими. Річна сума амортизації розраховується за формулою 1.9, кумулятивний коефіцієнт за формулою 1.10:

$$A = P_v (Z_v) \times k \quad (1.9)$$

де  $A$  – річна сума амортизації;

$P_v (Z_v)$  – первісна вартість основних засобів або залишкова вартість;

$k$  – кумулятивний коефіцієнт.

$$k = nz : \sum n \quad (1.10)$$

де  $nz$  – кількість років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта;

$\sum n$  – сума числа років корисного використання об'єкта.

Переваги прискорених методів амортизації в порівнянні з прямолінійним методом, пов'язані з підвищеними відрахуваннями в початковий період використання основних засобів. Це дозволяє передусім швидше утворювати амортизаційний фонд (для державних підприємств) в якості деякої гарантії проти втрат морального зносу засобів праці, що спричиняються неповним відшкодуванням їх вартості.

Наукою доведено, що економічний ефект є більшим при використанні методів прискореної амортизації [46].

Використання методу прискореної амортизації приносить значний ефект і повинно отримати широке розповсюдження при формуванні амортизаційної політики підприємства.

Це викликано наступними причинами.

По-перше, цей метод сприяє прискоренню інноваційного процесу на підприємстві, оскільки дозволяє швидко відновлювати парку машин, обладнання, транспортних засобів, різних видів нематеріальних активів.

По-друге, він дозволяє суттєво прискорити процес формування власних фінансових ресурсів за рахунок внутрішніх джерел, тобто сприяє



максимізації грошового потоку в запланованих межах.

По-третє, прискорена амортизація активів є одним з ефективних способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого амортизаційного фонду.

По-четверте, прискорена амортизація дозволяє знизити суму податків на прибуток, яку сплачує підприємство, тому що скорочує розмір балансового прибутку (тобто в певній мірі зменшує ту фіктивну частину прибутку, яка формується з причини заниженої оцінки вартості основних засобів) [2].

Основна мета розробки амортизаційної політики – збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових ресурсів. В практиці господарювання це, як правило, здійснюється двома шляхами:

- формуванням амортизаційного фонду підприємства (прямий шлях);
- зменшенням суми податку на прибуток.

За допомогою амортизації регулюється швидкість звороту основних засобів, інтенсифікується процес їх відтворення, реалізується технічна та виробнича політика на підприємстві.

Методи нарахування амортизації вибираються самостійно. При цьому до кожної з груп основних засобів застосовуються свої методи, які протягом експлуатації можна змінювати, але тільки при зміні облікової політики з початку наступного року. Для вирішення питання щодо вибору методу необхідний виважений підхід, що зумовлено рядом причин:

- по-перше, методи амортизації основних засобів є складовою частиною облікової політики підприємства, якої, згідно з принципом послідовності, воно повинно дотримуватись з року в рік;
- по-друге, амортизаційні відрахування є одним з основних джерел оновлення основних засобів, їх сума впливає на розмір витрат і прибутку.

Але ж на сьогодні відсутні чіткі правила (рекомендації) відносно вибору методу амортизації, який був би найкращим для підприємств різноманітних організаційно-правових форм та галузей, об'єктів основних

засобів та способів їх використання [48].

Самостійне визначення суми амортизації дає змогу підприємствам вільно маневрувати витратами та коштами на оновлення устаткування. Для підприємств, що мають застарілі основні засоби, можливість збільшувати суму відрахувань допоможе швидше накопичувати кошти на оновлення техніки. Але при цьому слід брати до уваги збільшення собівартості продукції.

Незалежно від обраного методу амортизації його послідовне застосування є необхідною умовою для забезпечення порівнянності результатів за різні періоди, не дивлячись на рівень прибутковості підприємства або правила оподаткування. Зміни, що направлені виключно на підвищення показника прибутковості, визнається недопустимою.

У зв'язку з тим, що амортизаційна політика дозволяє корегувати долю витрат у сумі доходу від реалізації, у деяких вітчизняних економістів виникає опасання, що надана підприємствам самостійність приведе до маніпулювання сумою нерозподіленого прибутку у залежності від мети підприємства. Як відомо, прибуток, визначений по даним фінансового обліку, не є базою для визначення реальної заборгованості перед бюджетом по податку на прибуток. Разом з цим вона впливає на вартість акцій підприємства, його інвестиційну привабливість та прийняття рішень користувачів інформації.

Таким чином, до вибору методу нарахування амортизації основних засобів керівництво підприємства повинно підійти зважено, що важливо для формування облікової політики (в частині амортизації), яка повинна бути закріплена на підприємстві наказом.

Слід також періодично переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. Якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод амортизації цього активу. Наприклад, якщо службовий автомобіль керівника підприємства тепер використовується для доставки замовлень клієнтам, може бути доцільно змінити метод прямолінійної амортизації цього автомобіля на

метод нарахування амортизації залежно від пробігу автомобіля.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем зміни амортизації. Нарахування амортизації робиться щомісяця. Підприємство з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховує протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Нарахування амортизації зупиняється, починаючи з місяця, що йде за місяцем вибуття об'єкту основних засобів [11].

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ЗАПОРІЖТРАНСФОРМАТОР»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Місцезнаходження підприємства: 69600, м. Запоріжжя, вул. Дніпропетровське шосе, 34. Код ЄДРПОУ 00213428.

ПАТ «Запоріжтрансформатор» за своїм технічним потенціалом, великим досвідом і професіоналізмом є одним з світових лідерів трансформаторобудування, закріплюючи позиції лідера на ринку СНД шляхом безперервного оновлення і впровадження інвестицій, щоб відповідати високим світовим стандартам, успішно конкурувати і задовольняти зростаючі і запити замовників.

З 1947 році запорізький трансформаторний завод ПАТ «Запоріжтрансформатор» здійснює постачання силового трансформаторного устаткування замовникам різних галузей промисловості. Трансформатори і реактори виробництва ЗТР успішно працюють на енергетичних і промислових об'єктах в 83 країнах світу. Трансформаторне устаткування ПАТ «ЗТР» надійно працює в різних кліматичних і сейсмічних умовах. Близько 80% всього трансформаторного устаткування, яке на сьогоднішній день експлуатується в СНД виготовлено на ПАТ «ЗТР».

У 2001 році завершилася приватизація ПАТ ЗТР і з тих пір в числі ключових акціонерів підприємства знаходиться фінансово-промислова група «Енергетичний стандарт», яку контролює і очолює російський бізнесмен Костянтин Іванович Григорішин (його основний бізнес зосереджений в Україні).

Керівником ПАТ «ЗТР» з 2001 року є генеральний директор Клейнер Ігор Всеволодович, підлеглими якого є керівники по функціях управління.

Організаційна структура управління ПАТ «ЗТР» наведена на рис. 2.1

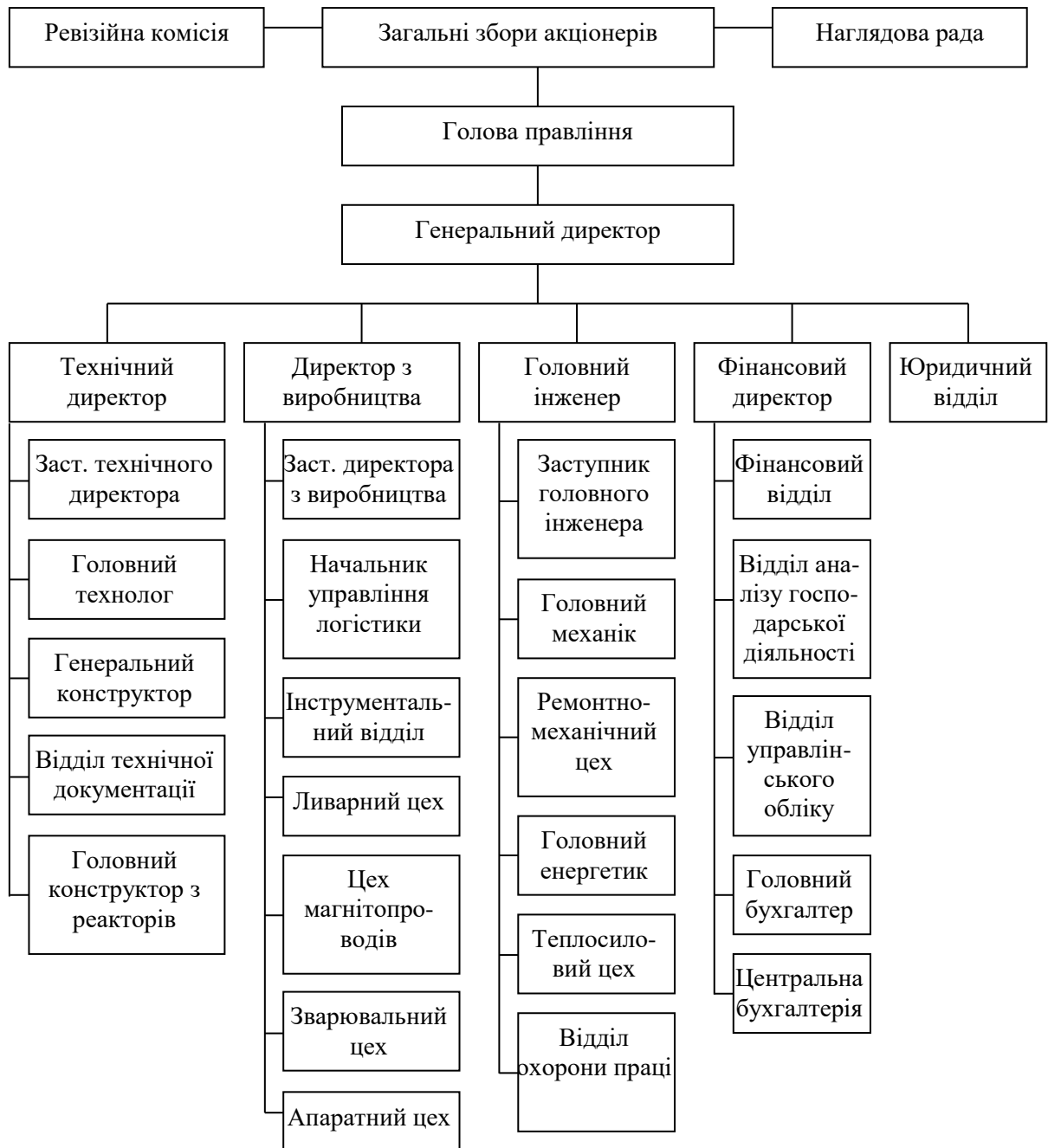


Рис. 2.1 Організаційна структура управління ПАТ «ЗТР»

ПАТ «ЗТР» – велике підприємство, тому, щоб підвищити ефективність збутової діяльності за кордон та спростити спілкування з споживачами, було створено декілька представництв за кордоном.

Так як 40 відсотків заказів поступає з країн СНД, п'ять представництв

відкрили в Росії, та одне в Казахстані. З часом планується відкрити ще декілька представництв.

Підприємство виробляє практично усі види й типи силових трансформаторів загального призначення, які використовуються у генеруючих (атомних, теплових і гідроелектростанціях), магістральних, розподільчих (підстанції енергосистемах, великі промислові підприємства, сільськогосподарські, комунальні і інші) енергосистемах.

Основні види продукції та послуг: силові трансформатори для систем генерації, передачі та розподілу електричної енергії у діапазоні потужностей від 1000 до 1 250 000 КВА та у діапазоні напруги від 10 до 1 150 кВ; шунтуючі реактори; керовані шунтуючі реактори (пристрої ГЛСТ8 – кероване обладнання для електричних мереж змінного струму); окремі частини трансформаторів та компонентів; послуги із забезпечення сервісного обслуговування та ремонту (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Спеціалізація діяльності ПАТ «Запоріжтрансформатор»

Вид товарів (послуг)	Обсяг виробництва (надання послуг) по роках									
	2012		2013		2014		2015		2016	
	млн. гри.	%	млн. гри.	%	млн. гри.	%	млн. гри.	%	млн. гри.	%
Силові трансформатори	350	60	6293	58	1230,5	58	1868,1	55	2097	3
Шунтуючі реактори	1283	22	260,4	24	445,5	21	7813	23	950	24
Керовані шунтуючі реактори	583	10	119,4	11	275,8	13	510	15	633	16
Окремі частини трансформаторів	46,7	8	76	7	169,7	8	237,8	7	277	7
Всього	5833	100	1085	100	2121,6	100	3397	100	3957	100

Складено за даними річних звітів.

Виробництво трансформаторів залишається пріоритетним напрямом

діяльності і його частка складає більше половини. Але поступово вона зменшується, так як збільшується попит на реактори (з 22% до 24% та з 10% до 16%). Завдяки інноваційній політиці Товариства, його продукція постійно оновлюється, модернізується і користується великим попитом споживачів.

Силові трансформатори та електричні реактори, вироблені ЗТР, по якості і сервісу знаходяться на рівні світових стандартів і продаються найбільш конкурентними цінами.

В цілому можна виділити такі відмітні особливості. «Запоріжтрансформатор» серед інших виробників трансформаторів:

- продукція ЗТР надійна в експлуатації;
- підприємство швидко задовольняє вимоги та потреби замовника;
- післягарантійне технічне обслуговування та сервіс здійснюються швидко і з високим рівнем технічної компетентності;
- віддається пріоритет побудові довгострокових партнерських відносин зі споживачами;
- дотримуються вимоги і постійно покращується результативність системи менеджменту якості.

Сучасна технологія виробництва, висока кваліфікація та досвід конструкторського персоналу, гарантують випуск обладнання високого рівня якості та експлуатаційної надійності.

За бажанням замовника обладнання може бути укомплектовано: системою пожежогашіння; системою моніторингу і діагностики в режимі «on-line», спеціалізованим пусконаладжувальних та діагностичним обладнанням.

Проектування устаткування виконується у відповідності з вимогами: ДСТ, МЕК (IEC), ANSI, BS, IRAM. На вимогу замовника проектування устаткування може виконуватися і за будь-якими іншими технічними умовами та вимогами відповідно до національних стандартів замовника та інших особливостей контракту, укладеного з «Запоріжтрансформатором».

У 2013 році географія постачань ПАТ «ЗТР» розширилася до 83 країн

світу. Умовно всі країни можна розбити на групи, залежно від їх географічного розташування: Азія, Америка, Африка, Європа і країни СНД (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

## Географія постачань ПАТ «Запоріжтрансформатор»

Азія	Афганістан, Бангладеш, В'єтнам, Індія, Індонезія, Йорданія, Ірак, Іран, Йемен, Камбоджа, Китай, КНДР, Кувейт, Лаос, Монголія, М'янма, Непал, Пакистан. Сирія, Шрі-ланка
Америка	Аргентина, Болівія, Бразилія, Канада, Колумбія, Куба. Мексика, Нікарагуа, Парагвай, Перу, США, Уругвай. Чилі
Африка	Алжир, Ангола, Гана, Гвінея-бісау, Єгипет, Лівія, Малі. Марокко, Мозамбік. Нігерія, Сомалі, Туніс, Уганда, Ефіопія
Європа	Албанія, Боснія і Герцеговина, Болгарія, Угорщина, Німеччина, Греція, Ісландія, Латвія, Литва, Македонія, Польща, Румунія, Сербія і Чорногорія, Словаччина, Туреччина, Фінляндія, Хорватія, Чехія, Швейцарія, Естонія
Країни СНД	Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Грузія, Казахстан, Киргизстан, Молдова, Росія, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан.

Складено за оперативними даними підприємства

Бухгалтерський облік на підприємстві веде бухгалтерія, яку очолює заступник директора з економіки – головний бухгалтер. Структура бухгалтерії визначається штатним розкладом і затверджується керівником підприємства.

## 2.2 Аналіз основних показників діяльності підприємства

Фінансовий стан підприємства – це сукупність економічних параметрів, які відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Фінансовий стан підприємства характеризує забезпеченість власними



оборотними коштами, оптимальне співвідношення запасів товарно-матеріальних цінностей з потребами виробництва, своєчасне проведення розрахункових операцій, платоспроможність.

Джерелами інформації для проведення аналізу фінансового стану підприємства є фінансова звітність:

- «Баланс», Ф № 1 (Додаток А);
- «Звіт про фінансові результати», Ф № 2 (Додаток Б);
- «Звіт про рух грошових коштів», Ф № 3 (Додаток В);
- «Звіт про власний капітал», Ф № 4 (Додаток Д) [7].

Таблиця 2.3

Темпи зростання показників ПАТ «ЗТР» за 2017 рік (тис. грн)

Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Динаміка	
			Абсолютне відхил. (+,-)	Темп росту, %
Необоротні активи	2517828	2428557	-89271	-3,55
Оборотні активи	1866128	2210775	344647	18,47
Власний капітал	-5107710	-5605161	-497451	9,74
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	219268	3858455	3639187	1659,70
Поточні зобов'язання і забезпечення	9272398	6386038	-2886360	-31,13
Валюта балансу	4383956	4639332	255376	5,83

Складено на основі фінансових звітів

З таблиці 2.3 видно, що сума необоротних активів підприємства на кінець року знизилась порівняно з початком на 89271 тис. грн., або на 3,55%.

Сума оборотних активів на кінець року збільшилась порівняно з початком на 344647 тис. грн., або на 18,47%.

Власний капітал на кінець 2017 року становить від'ємне значення – 5605161 тис. грн., порівняно з початком року власний капітал зменшився на - 497451 тис. грн. за рахунок наступних факторів:

- зменшення на суму 469 727 тис. грн;

- збитку, отриманого за 2017 рік, в т.ч. збитки від курсових різниць 290 480 тис. грн за рахунок падіння курсу національної валюти та переоцінки валютних кредитів в 2017 р.;
- зменшення на суму 27 216 тис. грн;
- коригування резерву переоцінки пенсійних зобов'язань на кінець 2017 року;
- зменшення на суму 510 тис. грн. – за рахунок інших факторів.

Довгострокові зобов'язання і забезпечення мали тенденцію до збільшення. У кінці звітнього періоду їх сума збільшилась порівняно з початком на 3639187 тис. грн., або на 1659,7%.

Сума поточних зобов'язань і забезпечень у кінці року знизилась на 2886360 тис. грн., або на 31,13%.

Валюта балансу на кінець року була більша порівняно з початком на 255376 тис. грн., або на 5,83% (табл.2.4).

Таблиця 2.4

## Звіт про власний капітал за 2017 рік (тис. грн)

Стаття	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Всього
Залишок на початок року	22103	405374	244	-5742787	-4374053
Коригування: Зміна облікової політики	0	0	0	0	0
Виправлення помилок	0	0	0	0	0
Інші зміни	0	338312	0	-130956	207356
Скоригований залишок на початок року	22103	743686	244	-5873743	-5107710
Чистин прибуток (збиток) за звітний період	0	0	0	-469727	-469727
Інший сукупний дохід за звітний період	0	-27214	0	0	-27214
Інший сукупний дохід	0	-27214	0	0	-27214
Інші зміни в капіталі	0	-47632	0	47632	0
Разом змін у капіталі	0	-74846	0	-422095	-497451
Залишок на кінець року	22103	668840	244	-6295838	-5605161

Складено на основі фінансових звітів

Однією з найважливіших характеристик фінансового стану

підприємства є його фінансова стійкість (стабільність).

Фінансова стійкість – це надійно гарантована платоспроможність, рівновага між власними та залученими засобами, незалежність від випадковостей ринкової кон'юнктури і партнерів, довіра кредиторів і інвесторів та рівень залежності від них, наявність такої величини прибутку, який би забезпечив самофінансування.

Розроблена система показників, які у вітчизняній і світовій практиці використовуються для оцінки фінансової стійкості підприємства.

Показники фінансової стійкості:

1. Коефіцієнт концентрації власного капіталу (коефіцієнт автономії) - характеризує ступінь незалежності підприємства від зовнішніх запозичень. Визначається як ступінь співвідношення суми власного капіталу до суми активів підприємства. Коли його значення наближається до 1 (чи 100%), це означає, що власники повністю фінансують своє підприємство.

2. Коефіцієнт фінансової залежності обернений до коефіцієнту автономії. Зростання цього показника обумовлює збільшення частки позичених коштів у фінансуванні підприємства.

3. Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності. Визначається як відношення власного капіталу до оборотних активів: власний капітал - необоротні активи/власний капітал.

4. Коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу (фінансової стійкості). Зростання цього показника в динаміці також свідчить про посилення залежності підприємства від кредиторів, тобто про зниження його фінансової стійкості. Показує скільки гривень власного капіталу припадає на 1 грн. залученого капіталу: власний капітал/ валюта балансу - власний капітал.

5. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу (коефіцієнт фінансового ризику; фінансування) – показник зворотний попередньому. Він показує скільки грн залученого капіталу припадає на 1

грн власного капіталу

б. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами – показує, яка частина оборотних активів забезпечується за рахунок власних засобів [8]. На основі таблиць 2.3 та 2.4 буде проаналізована фінансова стійкість ПАТ «ЗТР» (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Аналіз фінансової стійкості підприємства

Показник	Оптимальне (рекомендоване) значення	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду	Відхилення	
				Абсолютне	Відносне
1. Коефіцієнт автономії	>0,5	-1,17	-1,21	-0,04	103,70
2. Коефіцієнт фінансової залежності	<0,5	-0,86	-0,83	0,03	96,43
3. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0,4	-2,74	-2,54	0,20	92,63
4. Коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу (коефіцієнт фінансової стійкості)	>1	-0,54	-0,55	-0,01	101,67
5. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу (коефіцієнт фінансування)	<0,5	-1,86	-1,83	0,03	98,35
6. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	>0,1	-4,09	-3,63	0,45	88,93

Аналіз коефіцієнтів фінансової стійкості свідчить, що майже всі вони не відповідають встановленим нормативам та мають від'ємні значення. А отже підприємство не має фінансової стійкості.

Найбільші відхилення від норми мають коефіцієнти маневреності власного капіталу та забезпеченості власними оборотними засобами, але дещо позитивним є їх зростання на кінець року на 7,37% та 11,07% відповідно.

Важливим є також відхилення коефіцієнта фінансової стійкості. Це

негативно впливає на фінансовий стан підприємства. У кінці періоду коефіцієнт знизився на 1,67%.

В умовах ринкових відносин об'єктивна і точна оцінка фінансової спроможності набуває першорядного значення. Головним критерієм такої оцінки є показники платоспроможності і ступінь ліквідності підприємства.

Наступним етапом аналізу фінансового стану підприємства є аналіз ліквідності та платоспроможності.

Ліквідність підприємства визначається наявністю в нього ліквідних коштів, до яких належать готівка, кошти на рахунках у банках та елементи оборотних ресурсів, що легко реалізуються.

Даний показник відбиває здатність підприємства в будь-який момент здійснювати необхідні витрати.

Ліквідність і платоспроможність як економічні категорії не тотожні, але на практиці вони тісно взаємопов'язані між собою.

Розрізняють ліквідність балансу і ліквідність активів.

Ступінь ліквідності підприємства характеризує ліквідність його балансу за певний період. Ліквідність активів характеризується величиною, зворотною часу, необхідному для перетворення їх в грошові кошти.

При аналізі ліквідності балансу проводиться порівняння активів, згрупованих за ступенем їх ліквідності, із зобов'язаннями але пасиву, згрупованими за термінами їх погашення.

Розрахунок і аналіз коефіцієнтів ліквідності дозволяє виявити ступінь забезпеченості поточних зобов'язань ліквідними засобами.

Головна мета аналізу – оцінити здатність підприємства генерувати грошові кошти в розмірі і в строки, необхідні для здійснення планованих витрат і платежів.

Головна задача оцінки ліквідності балансу – визначити величину покриття зобов'язань підприємства його активами, термін перетворення яких у грошову форму (ліквідність) відповідає терміну погашення зобов'язань (терміновості повернення) [50].

Для проведення аналізу, актив і пасив балансу групуються за такими ознаками: за ступенем зменшення ліквідності (актив); ступені терміновості оплати (погашення) (пасив).

Активи залежно від швидкості перетворення в грошові кошти (ліквідності) поділяють на такі групи.

– А1 – найбільш ліквідні активи – грошові кошти підприємств і короткострокові фінансові вкладення. Вони можуть бути використані для негайних розрахунків.

– А2 – активи, що швидко реалізуються: дебіторська заборгованість, платежі по якій очікуються протягом 12 місяців, готова продукція та відвантажені товари.

– А3 – активи, що повільно реалізуються. До них належать виробничі запаси, незавершене виробництво та необоротні активи та групи вибуття.

– А4 – активи важкі для реалізації. До них відносять основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові вкладення, незавершене будівництво, тобто необоротні активи.

Усі зобов'язання підприємства залежно від строку їх погашення поділяють на чотири групи:

– П1 – найбільш строкові зобов'язання (кредиторська заборгованість та кредити банку, строк повернення яких настав).

– П2 – середньострокові зобов'язання (короткострокові кредити банку)

– П3 – довгострокові зобов'язання ( довгострокові кредити банку та позики)

– П4 – постійні пасиви, тобто власний (акціонерний капітал), що постійно є в розпорядженні підприємства [12].

Для визначення ліквідності балансу необхідно порівняти підсумки з кожної групи активів і пасивів.

Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо виконуються умови:  $A1 \geq P1$ ;  $A2 \geq P2$ ;  $A3 \geq P3$ ;  $A4 \leq P4$ .

Використовуючи дані з таблиці 2.3, проведемо аналіз ліквідності балансу.

Як видно з таблиці 2.6, три з чотирьох умов ліквідності не виконано.

Отже підприємство ПАТ «ЗТР» не має абсолютної ліквідності балансу.

Таблиця 2.6

## Аналіз ліквідності балансу (Додаток А)

Показники	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Відхилення	
			Абсолютне (+,-)	Відносне, %
Актив				
Найбільш ліквідні активи (А1)	514433	722658	208225	140,48
Активи, що швидко реалізуються (А2)	691421	828104	136683	119,77
Активи, що реалізуються повільно (А3)	660274	660013	-261	99,96
Активи, що важко реалізуються (А4)	2517828	2428557	-89271	96,45
Баланс	4383956	4639332	255376	105,83
Пасив				
Негайні пасиви (П1)	12731	13164	433	103,4
Короткострокові пасиви (П2)	1270372	1200917	-69455	94,53
Довгострокові пасиви (П3)	7989295	5171957	-2817338	64,74
Постійні пасиви (П4)	-4888442	-1746706	3141736	35,73
Баланс	4383956	4639332	255376	105,83

Складено на основі фінансових звітів

Вартість абсолютно ліквідних активів перевищує суму найбільш термінових боргів підприємства.

На початок року це перевищення складало 501702 тис. грн., на кінець 709494 тис. грн.

У такому випадку підприємство зможе погасити термінову заборгованість на дату складання балансу.

Швидколіквідні активи мають за вартістю перевищувати суму відносно термінових боргів. Як бачимо, ця умова не виконується.

На початок року на покриття таких боргів підприємству не вистачало 578951 тис. грн. швидколіквідних активів, на кінець – 372813 тис. грн.

У такому випадку у найближчій перспективі підприємство буде залишатися неплатоспроможним.

Вартість середньоліквідних активів повинна перевищувати суму

середньотермінових боргів.

На початок року на покриття середньотермінових зобов'язань у підприємства не вистачало 7329021 тис. грн. середньоліквідних активів, на кінець року розмір такої нестачі зменшився до 4511944 тис. грн.

Можна сказати, що підприємство не зможе забезпечити свою платоспроможність у середньостроковій перспективі. Водночас, вартість важко ліквідних і неліквідних активів повинна бути меншою від вартості довгострокових зобов'язань і власного капіталу.

Ця умова також не виконується. Вартість таких активів на початок року на 7406170 тис. грн., на кінець – 4175263 тис. грн. перевищує вартість довгострокових зобов'язань і власного капіталу. Отже, можна сказати, що підприємство не зможе забезпечити собі фінансову стійкість у віддаленій перспективі.

При оцінці ліквідності розраховують наступні коефіцієнти:

1. Коефіцієнт поточної (загальної) ліквідності (коефіцієнт покриття) оцінює загальну платоспроможність підприємства, показує, якою мірою оборотні активи покривають поточні зобов'язання.

Він характеризує очікувану платоспроможність підприємства за період, який дорівнює середній тривалості одного обороту всіх його оборотних активів та розраховується за формулою 2.1:

$$K_{п.л.} = (A1+A2+A3)/(П1+П2) \quad (2.1)$$

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності або коефіцієнт критичної оцінки (2.2). На відміну від попереднього, він враховує якість оборотних активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховуються найбільш ліквідні поточні активи (запаси не враховуються).

$$K_{ш.л} = (A1+A2)/(П1+П2), \quad (2.2)$$



3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яку частину кредиторської заборгованості організація може погасити негайно.

4. Коефіцієнт абсолютної ліквідності розраховується за допомогою формули 2.3:

$$\text{Ка.л.} = A1 / \text{П1} + \text{П2}, \quad (2.3)$$

Цей коефіцієнт показує, яка частка короткострокової заборгованості в разі потреби може бути погашена негайно за рахунок наявних грошових коштів.

5. Для комплексної оцінки ліквідності балансу в цілому рекомендується використовувати загальний показник ліквідності балансу установи, який показує відношення суми всіх ліквідних коштів підприємства до суми всіх платіжних зобов'язань за умови, що різні групи ліквідних засобів і платіжних зобов'язань входять у вказані суми з певними ваговими коефіцієнтами, що враховують їх значимість з точки зору термінів надходження коштів та погашення зобов'язань. Загальний показник ліквідності балансу визначається формулою 2.4:

$$\text{Кзаг.} = A1 + 0,5 * A2 + 0,3 * A3 / \text{П1} + 0,5 * \text{П2} + 0,3 * \text{П3}, \quad (2.4)$$

6. Коефіцієнт забезпеченості власними засобами показує, чи достатньо власних оборотних коштів у установи для його фінансової стійкості. Він визначається за формулою 2.5:

$$\text{Кз.в.з} = \text{П4} - A4 / A1 + A2 + A3, \quad (2.5)$$

7. Коефіцієнт маневреності власного функціонального капіталу показує, яка частина функціонуючого капіталу укладена в запаси. Якщо цей показник зменшується, то це є позитивним фактом. Він визначається за

наступною формулою 2.6:

$$\text{Км.ф.к.} = A3/(A1+A2+A3) - (\Pi1+\Pi2), \quad (2.6) [12]$$

Таблиця 2.7

Аналіз відносних показників ліквідності

Показник	Нормати вне значення	На початок 2017 р.	На кінець 2017 р.	Відхилення	
				Абсолют не	Відно сне
Коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття)	1-2	1,45	1,82	0,37	125,20
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7-1,5	0,94	1,28	0,34	135,91
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,40	0,60	0,19	148,46
Коефіцієнт забезпеченості власними засобами	≥0,1	0,35	0,62	0,27	177,36
Коефіцієнт маневреності функціонального капіталу	<1	-3,97	-1,89	2,08	47,59
Загальний показник ліквідності балансу	≥1	1,13	0,66	-0,47	58,47

З таблиці 2.7 видно, що коефіцієнт поточної ліквідності протягом року був в межах нормативного значення. У кінці 2017 року він збільшився порівняно з початком на 25,2%. Це свідчить про достатній рівень платоспроможності.

Показник коефіцієнта швидкої ліквідності на кінець року збільшився на 35,91%. Його значення також відповідає нормативам.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності також був в межах нормативного значення. У кінці року його показник збільшився на 48,46%.

Це свідчить про наявність у підприємств грошової платоспроможності.

Коефіцієнт забезпеченості власними засобами був в межах норми, у кінці року знизився на 77,36%.

Коефіцієнт маневреності функціонального капіталу протягом року мав від'ємне значення через від'ємне значення постійних пасивів. Його показник на кінець року збільшився на 52,41%.

Зменшення загально показника ліквідності на 41,53% свідчить про проблеми на підприємстві з платоспроможністю, бо даний показник у кінці року є нижчим за норму.

Платоспроможність підприємства визначається його можливістю і здатністю своєчасно й повністю виконувати платіжні зобов'язання, що впливають з торгових, кредитних і інших операцій грошового характеру.

Платоспроможність впливає на форми й умови комерційних угод, у тому числі на можливість отримання кредиту. Оцінка платоспроможності здійснюється з метою аналізу і прогнозування його подальшої фінансової діяльності.

Платоспроможність підприємства і фінансовий стан в цілому певною мірою залежать від вхідного і вихідного грошових потоків.

Відсутність мінімально необхідного запасу грошових коштів викликає фінансові ускладнення, а надлишок грошових коштів веде до того, що підприємство зазнає збитків від інфляції та упускає свої вигоди від розміщення коштів і отримання додаткового доходу.

У зв'язку з цим важливу роль відіграє аналіз руху грошових коштів. Рух грошових коштів аналізується за видами діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової [51].

Метою аналізу грошових потоків підприємства є прискорення руху грошових коштів і підвищення на цій основі оборотності активів і капіталу, а також забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності підприємства.

Основними завданнями аналізу грошових коштів є:

- оперативний, повсякденний контроль за збереженням готівкових грошових коштів і цінних паперів в касі підприємства;
- контроль за використанням грошових коштів суворо за цільовим призначенням;
- контроль за правильними і своєчасними розрахунками з бюджетом, банками, персоналом;
- контроль за дотриманням форм розрахунків, встановлених в договорах з покупцями і постачальниками;
- своєчасна вивірка розрахунків з дебіторами і кредиторами для

виключення простроченої заборгованості;

- діагностика стану абсолютної ліквідності підприємства;
- прогнозування спроможності підприємства погасити виникли зобов'язання у встановлені терміни [10].

Аналіз руху грошових коштів буде проведений в табл. 2.8 на основі Звіту про рух грошових коштів, що наведений у додатку В.

Таблиця 2.8

## Аналіз руху та динаміка грошових коштів (тис.грн)

Стаття	2016 рік	2017 рік	Динаміка	
			Абс. відхил. (+;-)	Темп росту, %
1	2	3	4	5
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>				
Надходження від: Реалізації продукції (ТПП)	1469905	1574055	104150	107,09
Повернення податків і зборів	269882	3413	-266469	1,26
У тому числі податку на додану вартість	3432	0	-3432	0,00
Цільового фінансування	82	488	406	595,12
Надходження авансів від покупців і замовників	1443017	1356491	-86526	94,00
Надходження від повернення авансів	2707	3787	1080	139,90
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	2792	22847	20055	818,30
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	785	2	-783	0,25
Надходження від операційної оренди	2162	3790	1628	175,30
Інші надходження	1617	1826	209	112,93
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	1189104	952280	-236824	80,08
Праці	152881	179654	26773	117,51
Відрахувань на соціальні заходи	40236	49660	9424	123,42
Зобов'язань з податків і зборів	91001	106695	15694	117,25
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	33638	39675	6037	117,95
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	57363	67020	9657	116,83
Витрачання на оплату авансів	828966	966551	137585	116,60
Витрачання на оплату повернення авансів	100175	149216	49041	148,96
Інші витрачання	46619	40787	-5832	87,49
Чистий рух коштів від операційної діяльності	743967	521856	-222111	70,15
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>				
Інші надходження	23	0	-23	-100,00
Витрачання на придбання необоротних активів	6573	28379	2186	431,75
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	-6550	28379	34929	433,27

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності				
Надходження від: Отримання позик	131	0	-131	-100,00
Інші надходження	98600	0	-98600	-100,00
Витрачання на: викуп власних акцій	0	510	510	100,00
Погашення позик	0	203	203	100,00
Сплату дивідендів	69	22	-47	31,88
Витрачання на сплату відсотків	209677	258623	48946	123,34
Інші платежі	223841	33824	-190017	15,11
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	-334856	293182	628038	-87,55
Чистий рух грошових коштів та звітний період	402561	200295	-202266	49,76
Залишок коштів на початок року	103313	514433	411120	497,94
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	8559	7930	-629	92,65
Залишок коштів на кінець року	514433	722658	208225	140,48

Як видно з таблиці 2.8, у 2017 році платоспроможність підприємства покращилась в порівнянні з 2016 роком. Сума грошових коштів збільшилась на 208225 тис. грн., або на 40,48%.

Найбільший приплив коштів підприємство отримало в результаті операційної діяльності, а саме за рахунок надходження від реалізації продукції (+104150 тис. грн., або +7,09% порівняно з 2016 роком), надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках (+20055 тис. грн., або +718,3% порівняно з 2016 роком), надходження від операційної оренди (+1628 тис. грн., або +75,3% в порівнянні з 2016 роком).

Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності у 2017 році був менше, ніж у 2016 році на 222111 тис. грн., або на 29,85%. Це сталося в основному за рахунок зменшення повернення податків і зборів на 266469 тис. грн, або на 98,74%, зменшення надходжень авансів від покупців та замовників на 86526 тис. грн, або на 6%.

Основними напрямками використання грошових коштів стали: витрати на оплату товарів, робіт, послуг ( у 2017 році зменшилися на 236824 тис. грн., або на 19,92%), витрати на оплату авансів ( у 2017 році збільшилися порівняно з 2016 роком на 137585 тис.грн., або на 16,6%), витрати на оплату повернення авансів (у 2017 році збільшилися на 49041 тис. грн., або на

48,96%).

Фінансова інформація про рух грошових коштів може бути використана для розрахунку аналітичних показників. В практиці фінансового аналізу використовується група показників платоспроможності, які розраховуються як відношення надходжень і платежів. Такі показники можуть застосовуватися як до грошових потоків від певних видів діяльності, так і до грошових потоків підприємства в цілому.

Базова формула розрахунку даного показника має вигляд (2.7):

$$K_{\text{пл.}} = \frac{\Gamma_{\text{н}}}{\Gamma_{\text{в}}}, \quad (2.7)$$

де  $K_{\text{пл.}}$  – коефіцієнт платоспроможності,

$\Gamma_{\text{н}}$  – грошові надходження за період,

$\Gamma_{\text{в}}$  – грошові витрачання.

Визначення даного коефіцієнта потрібне для того, що показати, наскільки в разі несприятливих умов можуть бути скорочені надходження грошових коштів без загрози необхідним розрахункам.

Значення даного показника не повинно бути менше одиниці. В протилежному випадку можна говорити про те, що поточних надходжень недостатньо для здійснення поточних платежів і підприємство здійснює їх за рахунок залишку грошових коштів на початок періоду.

$$K_{2016} = \frac{3295135}{2980143} = 1,11;$$

$$K_{2017} = \frac{2966699}{2872896} = 1,03.$$

Зменшення у 2017 році коефіцієнта платоспроможності є негативною тенденцією, що говорить про недостатність грошових коштів для здійснення поточних платежів.

Стійкий фінансовий стан підприємства в ринкових умовах значною мірою обумовлюється його діловою активністю.

Ділова активність — це комплексна характеристика, яка втілює різні аспекти діяльності підприємства, а тому визначається системою таких критеріїв, як місце підприємства на ринку конкретних товарів, географія ділових відносин, репутація підприємства як партнера, активність інноваційно-інвестиційної діяльності, конкурентоспроможність. Таким чином, ділова активність може характеризуватись динамікою показників ефективності виробничо-господарської діяльності в цілому. Позитивна динаміка цих показників сприятиме зміцненню фінансового стану підприємства.

Оборотність засобів або їх джерел оцінюється за такими показниками:

1. Коефіцієнт загальної оборотності активів (2.8) – відображає швидкість обороту (у кількості оборотів за період) сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обігу, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна одиниця активів.

$$K_{o.a} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня вартість активів}}, \quad (2.8)$$

2. Коефіцієнт оборотності оборотних активів (2.9) показує скільки грошових одиниць продукції приносить кожна одиниця оборотних активів.

$$K_{o.o.a} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня вартість оборотних активів}}, \quad (2.9)$$

3. Коефіцієнт оборотності запасів (2.10) відображає число оборотних запасів підприємства за аналізований період.

Зниження даного показника свідчить про відносне збільшення виробничих запасів і незавершеного виробництва, або про зниження попиту на готову продукцію.

$$K_{o.z} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середньорічна вартість запасів}}, \quad (2.10)$$

4. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (2.11) показує, скільки разів за рік обернулися кошти, вкладені в розрахунки.

$$K_{o.d.z} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня величина дебіторської заборгованості}}, \quad (2.11)$$

5. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (2.12) показує розширення або зниження комерційного кредиту, надаваного підприємству. Зростання коефіцієнта означає збільшення швидкості оплати заборгованості підприємства, зниження - ріст покупок у кредит.

$$K_{o.k.z} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середньорічна сума кредиторської заборгованості}}, \quad (2.12)$$

6. Коефіцієнт оборотності власного капіталу (2.13) – відображає швидкість обороту вкладеного власного капіталу.

$$K_{o.v.k} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня величина власного капіталу}}, \quad (2.13) [12].$$

Джерелами інформації для проведення аналізу є Баланс (Додаток А), Звіт про фінансові результати (Додаток Б).

Як видно з таблиці 2.9, на підприємстві відбулося зниження оборотності коштів у 2017 році порівняно з 2016-м на 15,21%, що викликано зниженням чистого доходу від реалізації продукції.

Відбулося зменшення оборотності оборотних активів на 22,38%. Це є негативною тенденцією. Оборотність запасів також знизилась на 80,88%, що свідчить про збільшення незавершеного виробництва та зменшення попиту на готову продукцію.



Таблиця 2.9

## Аналіз ділової активності підприємства (тис.грн)

Показники	2015 рік	2016 рік	Динаміка	
			Абс. відхил. (+;-)	Темп росту, %
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції	2352247	2311462	-40785	98,27
Середня вартість активів	3893003,5	4511644	618640,5	115,89
Середня вартість оборотних активів	1610105,5	2038451,5	428346	126,60
Середня вартість запасів	481320	2473192,5	1991872,5	513,84
Середня величина дебіторської заборгованості	809418	575420,5	-233997,5	71,09
Середня сума кредиторської заборгованості	2984747,5	938725,5	-2046022	31,45
Середня величина власного капіталу	-4849554,5	-5356435,5	-506881	110,45
Розрахункові показники				
Коефіцієнт загальної оборотності	0,60	0,51	-0,09	84,79
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,46	1,13	-0,33	77,62
Коефіцієнт оборотності запасів	4,89	0,93	-3,95	19,12
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2,91	4,02	1,11	138,23
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	0,79	2,46	1,67	312,44
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	-0,49	-0,43	0,05	88,97

Оборотність дебіторської заборгованості зросла на 38,23% за рахунок зменшення чистого доходу від реалізації продукції та середньої величини дебіторської заборгованості. Оборотно́сть кредиторської заборгованості зросла на 212,44%.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу збільшився у 2017 році на 11,03%.

Рентабельність є одним із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва. Рентабельність безпосередньо пов'язана з отриманням прибутку.

Однак її не можна ототожнювати з абсолютною сумою отриманого прибутку. Рентабельність – це відносний показник, тобто рівень

прибутковості, що вимірюється у відсотках.

Рентабельність – це співвідношення прибутку з понесеними витратами (один із основних показників ефективності діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності, який характеризує інтенсивність їх роботи) [9].

Показники рентабельності є відносними характеристиками фінансових результатів і ефективності діяльності підприємства. Вони вимірюють прибутковість підприємства з різних позицій і групуються відповідно до інтересів учасників економічного процесу, ринкового обміну.

Показники рентабельності є важливими характеристиками факторного середовища формування прибутку (доходу) підприємства. З цієї причини вони є важливими обов'язковими елементами порівняльного аналізу й оцінки фінансового стану підприємства. При аналізі виробництва показники рентабельності використовуються як інструмент інвестиційної політики і ціноутворення. Існує велика кількість показників рентабельності в залежності від базового показника для розрахунку та якого виду фінансового результату (прибутку) з ним зіставляють.

Усі показники рентабельності можна поділити на 4 основні групи: рентабельність продукції; рентабельність капіталу (інвестицій); рентабельність активів; рентабельність витрат.

Показник рентабельності продукції за валовим прибутком показує, скільки прибутку припадає на 1 грн. собівартості реалізованої продукції і визначається за формулою 2.14:

$$P_{\text{в.п}} = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}} \times 100\%, \quad (2.14)$$

Рентабельність власного капіталу характеризує здатність вкладених власниками підприємства коштів генерувати прибуток і показує величину прибутку, що припадає на 1 грн. вкладених у підприємство власниками засобів.

Рентабельність власного капіталу розраховується за формулою 2.15:

$$P_{\text{в.к}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}} \times 100\%, \quad (2.15)$$

Показник рентабельності активів показує, скільки чистого прибутку у звітному році отримано з 1 грн., вкладеної в активи підприємства і розраховується за формулою 2.16:

$$P_{\text{а}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середня вартість активів}} \times 100\%, \quad (2.16)$$

В цій групі також визначають рентабельність необоротних та оборотних активів, формула 2.17:

$$P_{\text{н.а}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середня вартість необоротних активів}} \times 100\%, \quad (2.17)$$

Зіставлення показників рентабельності власного капіталу та рентабельності активів, дозволяє визначити ступінь використання підприємством фінансових важелів (позик і кредитів) з метою підвищення рівня прибутковості. Віддача власного капіталу підвищується, якщо питома вага позикових джерел у загальній сумі джерел формування активів зростає.

Рентабельність продажу відображає величину прибутку, що припадає на 1 грн. вартості реалізованої продукції за відпускними цінами і розраховується за формулою 2.18:

$$P_{\text{р}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід}} \times 100\%, \quad (2.18)$$

Рентабельність операційних витрат показує, скільки прибутку припадає на 1 грн. понесених операційних витрат за формулою 2.19:

$$P_{o.v} = \frac{\text{Прибуток від операційної діяльності}}{\text{Операційні витрати}} \times 100\%, \quad (2.19) [11]$$

Таблиця 2.10

## Оцінка рівня та динаміки рентабельності ПАТ «ЗТР», тис. грн

Показники	2016 рік	2017 рік	Динаміка	
			Абс. відхил. (+;-)	Темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2352247	2311462	-40785	98,27
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1193745	1403689	209944	117,59
Валовий: прибуток	1158502	907773	-250729	78,36
Інші операційні доходи	7742	10592	2850	136,81
Операційні витрати	1929530	2038404	108874	105,64
Прибуток від операційної діяльності	835527	523096	-312431	62,61
Чистий фінансовий результат: збиток	-931245	-469727	461518	50,44
Власний капітал	-5315066	-5605161	-290095	105,46
Середня вартість активів	3893003,5	4511644	618640,5	115,89
Середня вартість необоротних активів	2282898	2473192,5	190294,5	108,34
Середня вартість оборотних активів	1610105,5	2038451,5	428346	126,60
Розрахункові показники				
Рентабельність активів (капіталу)	-23,92	-10,41	13,51	43,52
Рентабельність необоротних активів	-40,79	-18,99	21,80	46,56
Рентабельність оборотних активів	-57,84	-23,04	34,79	39,84
Рентабельність власного капіталу	17,52	8,38	-9,14	47,83
Рентабельність продажу	-39,59	-20,32	19,27	51,33
Рентабельність операційних витрат	43,30	25,66	-17,64	59,26
Рентабельність продукції за валовим прибутком	97,05	64,67	-32,38	66,64

За результатами проведеного аналізу з таблиці 2.10 можна побачити, що в 2017 році показники рентабельності капіталу, необоротних активів, оборотних активів, та продажу мали від'ємне значення, що свідчить про збиток, який підприємство отримує з кожної гривні коштів, вкладених у нього. Але порівняно з 2016 роком ці показники зросли на 56,48%, 53,44%, 60,16% та 48,67% відповідно. Показники рентабельності власного капіталу, операційних витрат та продукції за валовим прибутком мали позитивне значення, проте воно у 2017 році порівняно з 2016 роком мало тенденцію до

зниження на 52,17%, 40,74% та 33,36% відповідно.

Для більш детального аналізу впливу факторів на зміну рентабельності продажів та рентабельності капіталу, буде проведений факторний аналіз.

Рентабельність продажів залежить від чистого прибутку (збитку) та доходу. Отже, модель буде розраховуватись за формулою 2.20:

$$R_{\text{п}} = \frac{\text{ЧП(З)}}{\text{ЧД}}, \quad (2.20)$$

Факторний аналіз проведемо методом ланцюгових підстановок.

$$y_0 = \frac{-931245}{2352247} = -0,3959$$

Послідовні підстановки:

$$y_1 = \frac{-469727}{2352247} = -0,1997$$

$$y_2 = \frac{-469727}{2311462} = -0,2032$$

Розрахунок впливу кожного фактору:

$$\Delta y_a = -0,3959 + 0,1997 = -0,1962$$

$$\Delta y_b = -0,1997 + 0,2032 = 0,0035$$

Баланс відхилень:

$$\Delta Y = 0,1927$$

$$\Delta y_a + \Delta y_b = -0,1962 + 0,0035 = 0,1927$$

$$\Delta Y = \Delta y_a + \Delta y_b = 0,1927$$

Рентабельність продажу у 2017 році збільшилася порівняно з 2016 роком на 48,67%. На це вплинули наступні фактори:

1. За рахунок зменшення чистого збитку на 461518 тис. грн., або на 49,56%, рентабельність продажу склала (-19,97%).

2. За рахунок зменшення чистого доходу на 40785 тис. грн., або на 1,73%, рентабельність продажу склала (-20,32%).

На рентабельність капіталу впливають такі фактори, як чистий прибуток, необоротні та оборотні активи. Отже модель буде розраховуватись за формулою 2.21:

$$P_k = \frac{\text{ЧП(З)}}{(\text{НА} + \text{ОА})}, \quad (2.21)$$

Факторний аналіз проведемо методом ланцюгових підстановок.

$$y_0 = \frac{-931245}{(2282898 + 1610105,5)} = -0,2392$$

Послідовні підстановки:

$$y_1 = \frac{-469727}{(2282898 + 1610105,5)} = -0,1207$$

$$y_2 = \frac{-469727}{(2473192,5 + 1610105,5)} = -0,1150$$

$$y_3 = \frac{-469727}{(2473192,5 + 2038451,5)} = -0,1041$$

Розрахунок впливу кожного фактору:

$$\Delta y_a = -0,2392 + 0,1207 = -0,1186$$

$$\Delta y_b = -0,1207 + 0,1150 = -0,0056$$

$$\Delta y_c = -0,1150 + 0,1041 = -0,0109$$

Баланс відхилень:

$$\Delta Y = 0,1351$$

$$\Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c = -0,1186 - 0,0056 - 0,0109$$

$$\Delta Y = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c = 0,1351$$

Рентабельність капіталу у 2017 році збільшилася порівняно з 2016 роком на 56.48%. На це вплинули наступні фактори:

1. За рахунок зменшення чистого збитку на 461518 тис. грн., або на 49,56%, рентабельність продажу склала (-12,07%).
2. За рахунок збільшення середньої вартості необоротних активів на 190294,5 тис. грн., або на 8,34%, рентабельність капіталу склала (-11,52)
3. За рахунок збільшення середньої вартості оборотних активів на 428346 тис. грн., або на 26,6%, рентабельність капіталу склала (-10,41%).

### 2.3 Аналіз стану необоротних активів на підприємстві

Одним із найважливіших факторів збільшення обсягу виробництва продукції на промислових підприємствах є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та асортименті і повніше й ефективніше використання їх. Завдання аналізу:

- визначити забезпеченість підприємства та його структурних підрозділів основними засобами і рівень використання їх за узагальнюючими й окремими показниками;
- встановити причини зміни їхнього рівня;
- розрахувати вплив використання основних засобів на обсяг виробництва продукції та інші показники;
- вивчити ступінь використання виробничої потужності підприємства й обладнання;
- виявити резерви підвищення інтенсивності й ефективності використання основних засобів.

Аналіз ефективності використання основних фондів починають оцінкою їх наявності, стану, структури і динаміки у звітному періоді. Основні засоби підприємства поділяються на промислово-виробничі і непромислові, а також на засоби невиробничого призначення. Виробничу потужність підприємства визначають промислово-виробничі засоби.

Крім того, прийнято виділяти активну частину (робочі машини й обладнання) і пасивну частину основних засобів, а також окремі підгрупи відповідно до їхнього функціонального призначення (споруди виробничого призначення, склади, робочі й силові машини, обладнання, вимірювальні прилади й пристрої, транспортні засоби і т. ін.). Така деталізація необхідна для виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів на основі оптимізації їхньої структури. Великий інтерес при цьому становить співвідношення активної і пасивної частин, силових і робочих

машин, оскільки від їхнього оптимального поєднання багато в чому залежать фондівдача, рентабельність фондів і фінансовий стан підприємства [12].

У загальній вартості основних фондів ПАТ «ЗТР» спостерігається співвідношення між виробничими та невиробничими фондами, яке наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

## Структура основних фондів ПАТ «ЗТР»

Вид основних фондів	2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Основні засоби виробничого призначення	955141	98,76	894180	98,68	1244144	98,96
Основні засоби невиробничого призначення	11998	1,24	11998	1,32	13061	1,04
Всього	967139	100	906178	100	1257205	100

Складено на основі фінансових звітів

Згідно даних, наведених у таблиці 2.11, в структурі всіх основних засобів підприємства частка фондів виробничого призначення складає значно більшу їх частину. У вартісному вираженні по підприємству основні фонди мають тенденцію до збільшення протягом останніх двох років, а відсоткове співвідношення засобів виробничого призначення та засобів невиробничого призначення є практично незмінним.

Таблиця 2.12

## Наявність і структура основних фондів підприємства за 2017 рік

Види основних фондів	На початок зв. періоду		На кінець зв. періоду		Відхилення	
	тис. грн	пит. вага	тис. грн	пит. вага	Абсолютне (+,-)	Відносне
1. Промислово-виробничі основні фонди, в т.ч	1312221	95,04	1244144	95,30	-68077	0,25
1.1 активна частина	565304	43,08	524789	42,18	-40515	-0,90
1.2 пасивна частина	746917	56,92	719355	57,82	-27562	0,90
2. Виробничі основні фонди інших галузей	48230	3,49	44230	3,39	-4000	-0,11
3. Невиробничі основні фонди	20181	1,46	17131	1,31	-3050	-0,15
Всього	1380632	100,00	1305505	100,00	-75127	x

Складено на основі фінансових звітів



Дані таблиці 2.12 свідчать, що основні фонди протягом 2017 року мали тенденцію до зменшення за всіма видами. Загальна кількість основних фондів у кінці року порівняно з початком зменшилась на 72127 тис. грн.

Промислово-виробничі фонди на кінець року зменшились порівняно з фондами на початок року на 68077 тис. грн, їх питома вага у складі всіх основних фондів на початок періоду складала 95,04%, на кінець – 95,3%, тобто в продовж року відбулося збільшення питомої ваги на 0,25%.

Активна частина промислово-виробничих фондів на кінець порівняно з початком зменшилась на 40515 тис. грн., або на 0,9%, пасивна частина - на 27562 тис. грн., а у відсотках відбувся незначний приріст на 0,9%.

Виробничі основні фонди інших галузей на кінець 2017 року зменшились порівняно з початком року на 4000 тис. грн., їх питома вага у складі всіх основних фондів на початок періоду складала 3,49%, на кінець – 3,39%, тобто в продовж року відбулося зменшення питомої ваги на 0,11%.

Невиробничі основні фонди на кінець року зменшились порівняно з фондами на початок року на 3050 тис. грн., їх питома вага у складі всіх основних фондів на початок періоду складала 1,46%, на кінець – 1,31%, тобто в продовж року відбулося зменшення питомої ваги на 0,15%.

Таблиця 2.13

## Наявність, рух і структура основних засобів за 2017 рік

Найменування основних засобів	Наявність на початок періоду		Надійшло за звітний період		Вибуло за звітний період		Наявність на кінець періоду	
	тис. грн	частка, %	тис. грн	частка, %	тис. грн	частка, %	тис. грн	частка, %
Будівлі і споруди	453996	34,60	15249	42,53	28098	27,04	441147	35,46
Машини та обладнання	794155	60,52	13940	38,88	63130	60,74	744965	59,88
Транспортні засоби	15840	1,21	4831	13,47	6869	6,61	13802	1,11
Інше	48230	3,68	1834	5,12	5834	5,61	44230	3,56
Усього основних засобів	1312221	100	35854	100	103931	100	1244144	100

Складено на основі фінансових звітів

Як можна побачити з таблиці 2.13, вартість основних фондів протягом року знижувалась. Це обумовлено тим, що річний обсяг вибуття перевищував річний обсяг надходження. На основі даних таблиці 2.13 розрахуємо показники стану і руху основних фондів. Для характеристики стану і динаміки основних фондів використовують коефіцієнти оновлення основних фондів, вибуття, зносу, придатності та приросту. Ці показники аналізують у динаміці.

Аналіз стану основних виробничих фондів почнемо із розрахунку коефіцієнта оновлення за формулою 2.22, який показує частку нововведених основних засобів у їх загальній вартості :

$$K_o = \frac{\Phi_{зв}}{\Phi_{к}}, \quad (2.22)$$

$$K_o = \frac{35854}{1244144} = 0,0288,$$

де  $K_o$  – коефіцієнт оновлення основних фондів;

$\Phi_{зв}$  – сума нових основних фондів за первісною вартістю, що введені в експлуатацію у звітному періоді;

$\Phi_{к}$  – сума основних фондів за первісною вартістю на кінець звітного періоду.

Даний коефіцієнт показує, що у 2017 році частка нововведених основних фондів становила 2,88%. Показником, що характеризує частку втрати основними фондами своєї вартості є коефіцієнт зносу – 2.23 ( сума зносу за 2017 рік склала 90320 тис. грн).

$$K_z = \frac{\Sigma_{зн}}{ПВ}, \quad (2.23)$$

$$K_z = \frac{90320}{1244144} = 0,0725$$

де  $K_z$  – коефіцієнт зносу основних фондів;  
 $\Sigma_{ЗН}$  – сума зносу основних фондів;  
 $ПВ$  – первісна вартість основних фондів.

Розрахунки вказують на не дуже високу зношеність основних фондів підприємства. У 2017 році знос склав 7,25%, що в цілому є позитивною тенденцією.

Оберненим до коефіцієнта зносу є коефіцієнт придатності основних фондів 2.24, який показує частку основних фондів придатних до використання у виробництві:

$$K_p = 1 - K_z, \quad (2.24)$$

$$K_p = 1 - 0,0725 = 0,9275$$

Даний показник вказує на зниження вартості придатних до використання у виробничому процесі основних фондів.

Так у 2017 році 92,75% основних фондів могло використовуватись у виробництві.

Коефіцієнт вибуття (2.25) показує інтенсивність вибуття основних фондів, тобто ступінь вибуття тих основних фондів, які або морально застаріли, або зношені й непридатні для дальшого використання:

$$K_v = \frac{F_{\text{виб}}}{F_{\text{поч}}}, \quad (2.25)$$

$$K_v = \frac{103931}{1312221} = 0,0792$$

де  $K_v$  – коефіцієнт вибуття:

Фвиб – сума основних фондів, що вибувають у звітному періоді внаслідок старіння та зносу;

Фпоч – сума основних фондів на початок періоду.

Згідно проведених розрахунків коефіцієнта вибуття можна побачити, що у 2016 році частка основних фондів, що вибули, складала 7,92%, що є позитивною тенденцією.

Позитивною в діяльності підприємства є ситуація, коли вартість введених у дію основних фондів перевищує вартість вибулих основних фондів.

Для цього розраховується коефіцієнт приросту основних фондів за формулою 2.26:

$$K_{\text{пр}} = \frac{\Phi_{\text{н}} - \Phi_{\text{виб}}}{\Phi_{\text{поч}}}, \quad (2.25)$$

$$K_{\text{пр}} = \frac{35854 - 103931}{1312221} = -0,0518$$

де  $K_{\text{пр}}$  – коефіцієнт приросту основних фондів;

$\Phi_{\text{н}}$  – основні фонди, що надійшли.

Отже, протягом року спостерігалось зменшення основних виробничих фондів на 5,18%.

Таблиця 2.14

Показники стану та руху основних фондів

Показник	2016	2017	Відхилення	
			Абсолютне (+,-)	Темп приросту,%
Коефіцієнт оновлення	0,068	0,0288	-0,0392	-57,65
Коефіцієнт вибуття	0,127	0,0792	-0,0478	-37,64
Коефіцієнт зносу	0,15	0,0725	-0,0775	-51,67
Коефіцієнт придатності	0,85	0,9275	0,0775	9,12
Коефіцієнт приросту	-0,063	-0,0518	0,0112	-17,78

Аналіз показників стану та руху основних фондів більшою мірою вказує на їх погіршення у 2017 році порівняно з попереднім роком. Зокрема зменшилась частка нововведених основних засобів на 57,65%, частка вибулих основних фондів також зменшилась на 37,64%.

Позитивним є зниження коефіцієнта зносу основних фондів і, відповідно, збільшення коефіцієнта придатності, що вказує на збільшення частки основних фондів, які можуть бути використані у виробничому процесі.

Розмір цих показників значною мірою залежить від інтенсивності використання основних фондів, кількості днів їх корисного використання, кількості машино-годин тощо.

Найважливішим узагальнюючим показником ефективності використання основних виробничих фондів є фондovіддача.

Вона характеризує виробництво продукції на одиницю середнього обсягу основних виробничих фондів за період, що аналізується.

На фондovіддачу впливають такі фактори: структура основних виробничих фондів (зміна питомої ваги активної частини); структура продукції, (зміна питомої ваги більш або менш фондovіддаткової продукції); співвідношення темпів зростання продуктивності і ціни нового устаткування, зміна кошторисної вартості основних фондів, що вводяться в експлуатацію, порівняно з чинними, рівень освоєння нових виробничих потужностей; рівень спеціалізації і концентрації виробництва, рівень автоматизації і механізації виробництва; використання устаткування за часом і потужністю тощо.

Фондовідатність (ФМ), тобто показник, обернений до фондovіддачі, показує, скільки в середньому використовується на підприємстві основних виробничих фондів для випуску продукції вартістю в 1 гривню.

Фондовозброєність (ФО) – це показник осначеності праці виробничими основними фондами.

Фондовозброєність праці – це показник, який характеризує відношення

середньорічної вартості основних фондів підприємства до середньорічної кількості працівників.

Визначається відношенням середньорічної балансової вартості виробничих основних фондів до середньооблікової чисельності робітників або працівників [12].

Таблиця 2.15

Аналіз показників ефективності використання основних фондів ПАТ  
«ЗТР»

Показники	2016	2017	Відхилення	
			Абсолютне (+,-)	Темп приросту, %
1. Обсяг випущеної продукції	2352247	2311462	-40785	-1,73
2. Середньорічна вартість:				
2.1 основних виробничих фондів	566000	514600	-51400	-9,08
2.2 активної частини	167245	193006	25761	15,40
3. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	2641	2641	0	0,00
Розрахункові показники				
4. Питома вага активної частини основних фондів	0,30	0,38	0,08	26,93
5. Фондовіддача активної частини	14,06	11,98	-2,09	-14,85
6. Фвід. загальна	4,16	4,49	0,34	8,08
7. Фміст. заг.	0,31	0,31	-0,01	-1,79
8. Фміст. акт. частини	0,07	0,08	0,01	17,44
9. Фозбр.	214,313	194,850	-19,46	-9,08

Складено на основі фінансових звітів

Таким чином, фондівіддача активної частини у 2017 році знизилась на 2,09 або на 14,85% порівняно з 2016 роком. Загальна фондівіддача збільшилась в 2017 р. порівняно з 2016 р. на 0,34, або на 8,08%.

Показник загальної фондомісткості, навпаки, зменшився в 2017 р. порівняно з 2016 р. на 0,01, або на 1,79%.

Показник фондомісткості активної частини основних фондів збільшився у 2017 р. порівняно з 2016 р. на 0,01, або на 17,44%.

Фондоозброєність протягом аналізованого періоду мала тенденцію до

зниження. В 2017 році вона знизилась на 19,46 порівняно з 2016 р., тобто на 9,08%.

На наступному етапі аналізу необхідно проаналізувати вплив фондівіддачі на обсяг випущеної продукції.

Залежність обсягу товарної продукції від середньої вартості основних виробничих фондів, загальної фондівіддачі та частки активної частини має такий вигляд (2.26):

$$Q_{\text{вип}} = \bar{S}_{\text{оф}} \times Ч_{\text{ак. ч}} \times \Phi_{\text{від акт ч.}}, \quad (2.27)$$

Факторний аналіз проведемо методом ланцюгових підстановок.

$$y_0 = 566000 \times 0,3 \times 14,06 = 2352247$$

Послідовні підстановки:

$$y_1 = 514600 \times 0,3 \times 14,06 = 2138633,05$$

$$y_2 = 514600 \times 0,38 \times 14,06 = 2714567,16$$

$$y_3 = 514600 \times 0,38 \times 11,98 = 2311462$$

Розрахунок впливу кожного фактору:

$$\Delta y_a = 2352247 - 2138633,05 = 213613,95$$

$$\Delta y_b = 2138633,05 - 2714567,16 = -575934,11$$

$$\Delta y_c = 2714567,16 - 2311462 = 403105,16$$

Баланс відхилень:

$$\Delta Y = 40785$$

$$\Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c = 213613,95 - 575934,11 + 403105,16$$

$$\Delta Y = \Delta y_a + \Delta y_b + \Delta y_c = 40785$$

Обсяг випуску продукції у 2017 році склав 2311462 тис грн. Порівняно з 2016 роком, він зменшився на 40785 тис. грн., або на 1,73%. На це вплинули наступні фактори:

1. За рахунок зменшення середньорічної вартості основних виробничих фондів на 51400 тис. грн., або на 9,08%, обсяг випуску товарної продукції склав 2138633,05 тис. грн.

2. За рахунок збільшення питомої ваги активної частини основних

фондів на 0,08 або на 26,93%, обсяг випуску товарної продукції склав 2714567,16 тис. грн.

3. За рахунок зменшення фондівіддачі активної частини на 2,09, або на 14,85%, обсяг випуску товарної продукції склав 2311462 тис. грн.

#### 2.4 Організація та методика обліку амортизації основних засобів на підприємстві

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

На відміну від бухгалтерського обліку у податковому сума амортизаційних відрахувань є складовою капітальних витрат, на величину яких зменшується скоригований валовий дохід для розрахунку об'єкта оподаткування.

Процес організації обліку та нарахування амортизації основних фондів починається з розробки та затвердження підприємством облікових реєстрів та документів для нарахування податкової та бухгалтерської амортизації, а також з визначення порядку їх заповнення. Міністерством фінансів встановлені типові форми первинних документів, однак первинні документи щодо обліку основних засобів та нарахування амортизації відрізняються від них [52].

Первинний облік основних засобів та нарахованої амортизації на



досліджуваному підприємстві ведеться за допомогою наступних форм:

- акт № 1 про введення в експлуатацію основних засобів - використовується для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію;

- акт на списання основних засобів – застосовується для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів основних засобів (крім автотранспорту) у випадку повної чи часткової їхньої ліквідації (розбирання, знищення);

- інвентарна картка обліку основних засобів – застосовується для індивідуального обліку кожного об'єкта основних засобів та групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли на підприємство в одному звітному періоді і мають однакове виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та однакову вартість;

- картка обліку руху основних засобів;

- накладна.

На досліджуваному підприємстві облік амортизації основних засобів автоматизовано за допомогою системи 1С: Бухгалтерія. Введення вручну даних про основний засіб на основі технічних документів, інструкції по експлуатації тощо, а саме інформацію про первісну вартість, норму амортизаційних відрахувань, код витрат для віднесення амортизаційних відрахувань, код норми амортизаційних відрахувань, суму зносу за даними переоцінки, рік випуску, дату введення в експлуатацію, дозволяє здійснювати розрахунок сум амортизаційних відрахувань програмою.

Також це дає можливість сформувати відомість нарахування амортизації для цілей бухгалтерського обліку за кожен місяць та відомість нарахування амортизації за квартал для отримання інформації в податковому обліку.

Оскільки усі розрахунки та облік ведеться автоматизовано в системі 1С: Бухгалтерія, то форми документів, які використовуються для розрахунку амортизації ні в податковому, ні в бухгалтерському обліку не

використовуються.

На нашу думку, така процедура полегшує процес документообігу, однак для відображення та підтвердження процесу нарахування амортизації доцільно було б розробити форми документів для нарахування амортизації.

При розрахунку податкової амортизації основних фондів, доцільним є створення та ведення бази даних по кожній групі та за кожним підрозділом, яка повинна містити повний перелік об'єктів основних фондів, котрі підлягають податковій амортизації.

Ці заходи дають можливість отримувати об'єктивні показники балансової вартості, на яких базується розрахунок податкової амортизації основних фондів. Інформаційною базою для виконання такої роботи є інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку основних засобів, що в результаті оформляються у формі інвентарної відомості.

Субрахунки, які відкриваються до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», та їх характеристика наведені в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

#### Характеристика субрахунків до рахунку 13

Субрах.	Назва субрахунку	Характеристика
131	Знос основних засобів	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».
132	Знос інших необоротних матеріальних активів	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».
133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів.
134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	Узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».
135	Знос інвестиційної нерухомості	Узагальнюється інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» за первісною вартістю.

За кредитом рахунка 13 відображається нарахування амортизації, а за дебетом - її зменшення.

Зменшення відбувається у таких випадках: вибуття активу (незалежно від причини вибуття); уцінки активу, який раніше недооцінювали; уцінки раніше дооціненого активу.

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

Кореспонденції рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», наведені в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств та організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.

Об'єкти, на які здійснюється нарахування амортизації на підприємстві строго структуровані та обліковуються на таких субрахунках, які наведено в таблиці 2.17.

Таблиця 2.17

## Характеристика субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»

103 «Будинки та споруди»	Ведеться облік наявності та руху будівель. споруд. їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будинків
104 «Машини та обладнання»	Ведеться облік за видами машин та обладнання
105 «Транспортні засоби»	До транспортних засобів належать засоби пересування, призначені для переміщення людей і вантажів, а також магістральні трубопроводи, призначенням яких є транспортування рідких і газоподібних речовин від постачальника до місця їх зберігання (використання)
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	До інструментів відносяться: ріжучі, ударні, давлючі та інші знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, а також будь-які пристрої для оброблення матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо
109 «Інші основні засоби»	Всі інші основні засоби, що не обліковуються на зазначених вище субрахунках рахунку 10 «Основні засоби»

Нижче наведена відповідна характеристика рахунків витрат, які використовуються на підприємстві для нарахування амортизації:

- на 23 рахунку обліковуюються витрати, що пов'язані з виробництвом продукції;
- 91 рахунок призначений для обліку загально виробничих витрат (сюди ми відносимо, наприклад, обладнання виробничих цехів);
- 93 рахунок призначений для обліку витрат, пов'язаних зі збутом продукції.

Наведемо приклад відповідних кореспонденцій, які складаються на підприємстві для нарахування амортизації на об'єкти виробничих основних засобів (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

**Нарахування амортизації на об'єкти всіх груп виробничих основних засобів**

Нарахована амортизація основних засобів:	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Примітки
а) об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, взяті у фінансову оренду	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
б) об'єктів, переданих у операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
в) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід
г) об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	Зменшує скоригований валовий дохід

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

тільки за такими напрямками використання амортизації як:

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

Згідно інструкції, не потрібно здійснювати деталізацію нарахованої амортизації за кожним окремим інвентарним об'єктом, а також немає необхідності розшифровувати її в Примітках до річної фінансової звітності.

Цілком достатньо скласти позабалансову проводку на загальну суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів.

На ПАТ «Запоріжтрансформатор» не використовують позабалансовий рахунок для обліку нарахованої амортизації, а тому не здійснюється контроль за цільовим використання сум амортизаційних відрахувань.

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

Зокрема, при складанні декларації з податку на прибуток підприємства окремим рядком виділено суму амортизаційних відрахувань, яка зменшує скоригований валовий дохід.

Амортизація являє собою немонетарну статтю витрат, тобто відповідні витрати на створення основних засобів були вже понесені підприємством раніше на початку строку реалізації проекту.

Амортизація скорочує базу оподаткування податком на прибуток підприємства і даний факт впливає на потоки грошових коштів підприємства, але сама по собі амортизація не є грошовим потоком, саме тому при прогнозуванні потоку грошових коштів підприємства амортизація додається до чистого операційного прибутку після оподаткування.

Цей аспект враховується при заповненні звіту Про рух грошових

коштів.

Сума амортизації відображається в балансі. У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з П(С)БО 7, а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління.

У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість.

Знос відображається як залишок пасивного контрактивного регулятивного рахунку в активі балансу та зменшує відображену вартість основних засобів, що включаються до валюти балансу.

До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

Сума амортизації також відображається в Звіті про фінансові результати (форма 2) в розділі 3.

Цей звіт складають підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності, окрім: банків і бюджетних установ; суб'єктів малого підприємництва; підприємств, організацій та інших юридичних осіб, які подають консолідовану звітність та фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

ІІІ розділ Звіту "Елементи операційних витрат" призначений для відображення інформації про склад операційних витрат, понесених суб'єктом господарювання на виробництво, управління, збут та забезпечення іншої операційної діяльності в розрізі економічних елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі;
- методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації);
- наявність та рух у звітному році первісної (переоціненої) вартості та суми зносу на початок звітного року;
- первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств;
- суми зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки;
- суми нарахованої амортизації;
- суми втрат від зменшення корисності, відображеної в звіті про фінансові результати в звітному періоді;
- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів;
- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

### 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ЗАПОРІЖТРАНСФОРМАТОР»

#### 3.1 Аналіз закордонного досвіду обліку амортизації необоротних активів

В сучасних умовах для того, щоб підвищити якість діяльності українських підприємств, дуже важливим буде вивчення методики нарахування амортизації. Це дозволить залучити більше інвестицій і зробити підприємства більш конкурентоспроможними. Є багато спільних моментів між внутрішніми національними нормами та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, але одночасно існують суттєві відмінності в питаннях оцінки, визнання витрат на поліпшення і амортизацію основних засобів.

Сьогодні для здійснення господарської діяльності підприємств, що становлять суспільний інтерес, обов'язковою умовою є дотримання вимог МСБО. Тому розуміння відмінностей між вимогами національних норм та правилами міжнародного бухгалтерського обліку є вкрай важливим та необхідним.

П(С)БО 7 «Основні засоби» [40] і МСБО 16 «Основні засоби» [35] надають нам ідентичні визначення економічної сутності поняття «амортизації».

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

У зарубіжній практиці більш ніж 50% амортизаційних відрахувань



припадає на фінансування оновлення основних засобів, тобто амортизація є джерелом їх інвестування в основний капітал.

Що стосується вітчизняної практики можна сказати, що такий вид інвестування зустрічається набагато рідше. Причиною цього є не дуже популярне використання прискореної амортизації, а також великі строки корисного використання основних засобів, встановлені законодавством.

Ліквідаційна вартість є важливим аспектом при визначенні вартості майна, що амортизується. У визначенні ліквідаційної вартості є істотні відмінності між МСБО та П(С)БО. Згідно П(С)БО 7 [2] ліквідаційна вартість визначається як сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство або установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). За МСБО 16 [35] ліквідаційна вартість визначається як попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим і знаходиться в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Отже, положення МСБО визначають ліквідаційну вартість як теперішню вартість грошових потоків від вибуття основних засобів, а в П(С)БО – їх майбутню вартість.

Треба взяти до уваги той факт, що вартість і час використання основних засобів є значними, тому ефект від дисконтування очікуваних майбутніх вигід ймовірно буде істотним [10].

Згідно МСБО, ліквідаційна вартість активу може збільшитися до суми, яка дорівнює або перевищує балансову вартість активу.

Якщо ця умова зберігається, то амортизаційні відрахування активу будуть дорівнювати нулю, поки його ліквідаційна вартість не зменшиться в подальшому до суми, меншої балансової вартості активу [35].

На відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби», згідно з яким в період

реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації, припиняється нарахування амортизації основного засобу, в МСБО 16 «Основні засоби», коли актив не використовують або коли він вибуває з активного використання, рекомендується продовжувати амортизувати такий актив, поки він не буде амортизований в повній мірі [15].

Порядок початку та закінчення нарахування амортизації зображений на рис. 3.1.

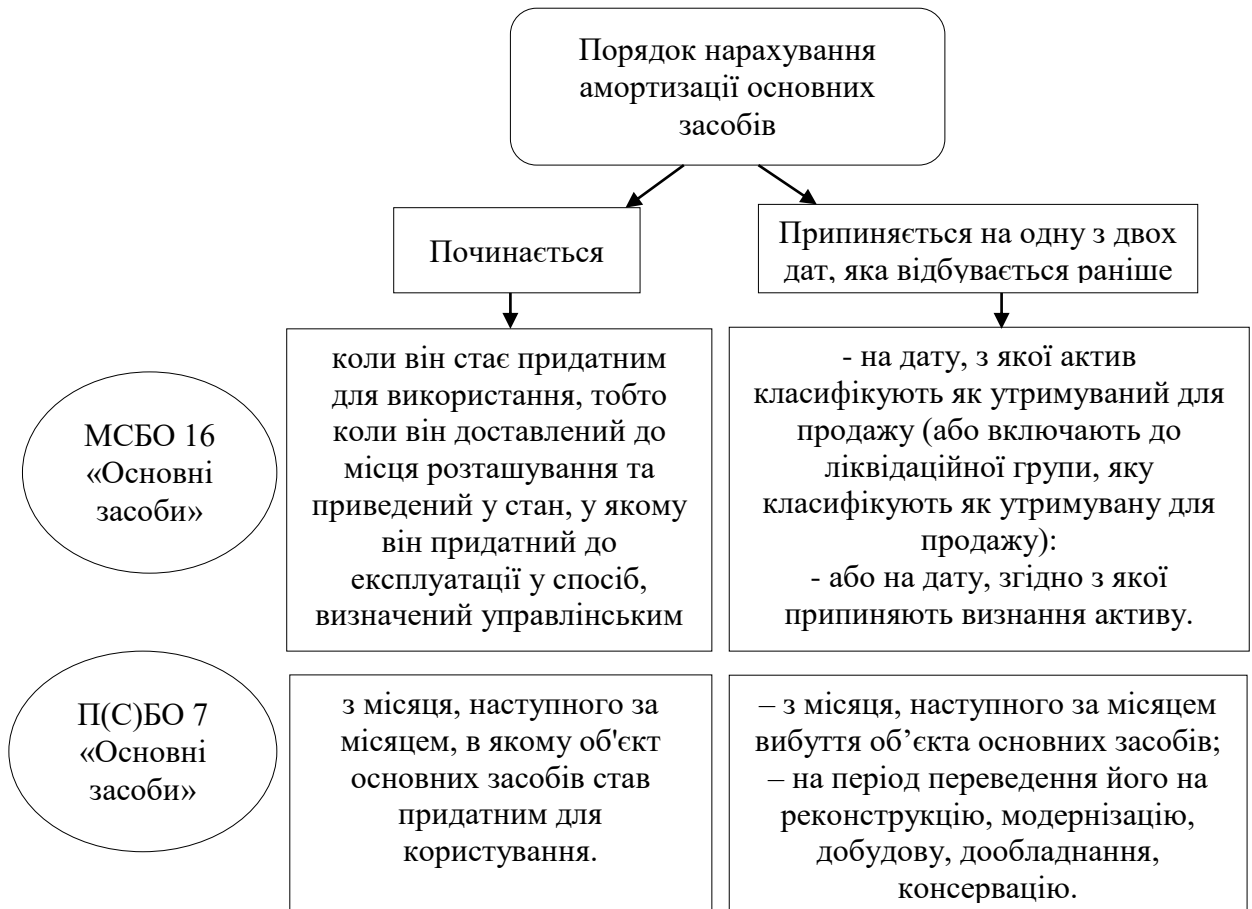


Рис. 3.1 Нарухування амортизації основних засобів відповідно до МСБО 16 та П(С)БО 7

Джерело: складено за матеріалами [35, 40]

Отже, можна побачити, що положення стандартів істотно відрізняються щодо визначення дати початку і припинення нарахування амортизації.

В міжнародній практиці для визначення суми амортизації основних

засобів, що надійшли і вибули протягом року, використовуються наступні підходи [35]:

- амортизацію нараховують, виходячи з фактичної кількості днів експлуатації об'єкта.; при цьому для розрахунку місячної амортизації беруть 30 днів, а річної – 360 днів.

- амортизацію нараховують, виходячи з заокругленої кількості повних місяців експлуатації; цей метод є дуже поширеним;

- нарахування амортизації починається з 1-го числа місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, а припиняється з 1-го числа місяця, наступного за місяцем вибуття;

- амортизація за рік налічується по основним засобам, які є в наявності на кінець року; даний підхід популярний у Великобританії.

Відповідно до П(С)БО 7, нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

В Україні на практиці часто зустрічаються випадки, коли основний засіб вже експлуатується, а амортизація на нього буде нараховуватись з наступного місяця.

Тобто відповідно нарахування амортизації закінчується в наступному місяці після вибуття активу.

Таким чином можна сказати, що за вітчизняних вимог порушується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, що це призведе до різних витрат на амортизацію відповідно до норм обох стандартів [10].

За П(С)БО і МСБО передбачено нарахування амортизації за компонентами, якщо вартість окремої частини активу вважається суттєвою. Можна припустити, що і справді слід амортизувати різні компоненти об'єкта основних засобів окремо, адже основний засіб може складатися з частин, вартість і термін використання яких істотно відрізняється.

Наприклад, будівля і ліфт, транспортний засіб та запасні частини, шини.

Метод та строк корисного використання амортизації суттєвої частини об'єкта основних засобів можуть бути такими ж, як метод та термін використання амортизації іншої значної частини цього ж об'єкта.

При визначенні амортизаційних відрахувань, такі частини можна об'єднувати в групу [9].

Особливої уваги потребує питання вибору оптимального методу амортизації, який має відповідати терміну експлуатації об'єкта, швидкості морального і фізичного зносу, інтенсивності використання [14].

Міжнародні стандарти включають в себе прямолінійний метод, метод одиниць продукції і метод зменшення залишку, проте в них немає вичерпної інформації стосовно методів, вони тільки відзначають, що обраний метод має відображати схему отримання економічної вигоди.

МСБО 16 має наступні вимоги до амортизації основних засобів [35]:

- амортизована вартість має списуватися систематично протягом строку корисної експлуатації;
- метод амортизації, що використовує підприємство, повинен відображати процес використання ним економічних вигід даним об'єктом;
- амортизаційні відрахування за кожний період визнаються витратами, окрім тих випадків, коли вони включаються до балансової вартості інших об'єктів основних засобів.

Крім цього, в П(С)БО 7 зазначається, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується, а в МСБО 16 є положення про те, що в деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її треба амортизувати методом, що відображає вигоди, які повинні бути отримані від неї [19].

Методи амортизації поділяються на рівномірні і прискорені.

Рівномірну амортизацію розраховують пропорційно до вартості основних засобів і розподіляють рівномірно в розрахунку на весь передбачуваний термін їх експлуатації.

Прискорена амортизація – метод нарахування амортизації активів за

нормами, що перевищують офіційно затверджені норми амортизаційних відрахувань.

Її мета – створення фінансових умов для прискореного впровадження у виробництво нової техніки і технології [16].

Розкриття сутності і призначення методів представлені в табл. 3.1. Методи, які використовуються в інших країнах, представлені в табл. 3.2.



Рис. 3.2 Класифікація методів амортизації основних засобів в міжнародній практиці [17]

В Україні на відміну від інших країн використовується кумулятивний метод. Цей метод базується на розрахунку кумулятивного коефіцієнта діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів на суму числа років його корисного використання [14].

Виходячи з цього, можна сказати, що в Україні використовується найбільша кількість методів розрахунку амортизації, а найпопулярнішим, як і в більшості країн світу, є прямолінійний метод. Однак, з огляду на специфіку діяльності деяких українських підприємств, застосування даного методу не завжди є доцільним.

Таблиця 3.1

## Розкриття змісту методів амортизації за МСБО 16

Метод	Зміст
1	2
Метод рівномірної амортизації	Рівномірна амортизація досягається переважно за допомогою методу прямолінійного списання. При використанні цього методу, вартість об'єкту основних засобів списується рівними частинами на проміжку всього періоду його експлуатації.
Методи дегресивної (прискореної) амортизації:	При використанні прискореної амортизації в перші роки експлуатації основних засобів списується більша (основна) частина їх вартості. Прискорена амортизація означає щорічне зменшення суми амортизаційних відрахувань.
1) метод суми чисел років	Це результат додавання порядкових номерів тих років, на протязі яких функціонує об'єкт. Відповідно цьому методу річна норма амортизації визначається як відношення строку служби, що залишився (на початок звітного періоду) до суми чисел років.
2) метод зниження залишку	Передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на постійну норму амортизації.
Методи прогресивної (повільної) амортизації.	Методи прогресивної амортизації передбачають поступове збільшення суми амортизаційних відрахувань протягом строку експлуатації основних засобів. Ці методи звичайно використовують тільки в окремих галузях, таких як комунальне господарство і підприємства, які здійснюють операції з нерухомістю. Особливістю цих методів є те, що на відміну від інших методів амортизації, вони передбачають дисконтування майбутніх грошових надходжень від інвестицій в основні засоби з використанням складних відсотків.
1) метод амортизаційного фонду	Згідно цього методу, одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або депонується на окремому рахунку. Амортизаційний фонд формується за рахунок двох джерел: амортизаційних відрахувань і отриманого доходу у вигляді процентів від інвестицій або вкладів. У результаті цей метод забезпечує поступове накопичення грошових ресурсів, необхідних для заміни зношених об'єктів без відволікання поточних фінансових ресурсів.
2) метод ануїтету	Даний метод використовується з метою зменшення суми нарахованої амортизації шляхом за рахунок відсотків від вкладання вільних грошових потоків. При цьому перша сума вкладу дорівнює первісній вартості об'єкту.
3) метод подвоєного зниження залишку	За цим методом в якості норми амортизації використовується подвійна ставка амортизаційних відрахувань, що розрахована методом прямолінійного списання.
Метод одиниць продукції	Для окремих видів основних засобів нарахування амортизації відбувається на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру.

Джерело: [17]

Варто зазначити, що підприємства мають право змінити метод амортизації основних засобів. Застосування нового методу розпочинається з наступного місяця після того, як вирішено зробити таку зміну.

Таблиця 3.2.

## Методи нарахування амортизації у різних країнах

Країна	Методи амортизації
Україна	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий.
Росія	Лінійний; зменшення залишку; списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт).
Польща	Прямолінійний; зменшення залишку (дегресивний); природний. Амортизація нараховується за певною схемою з використанням термінів та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів.
Португалія	Використовується лише лінійний метод.
Франція	Використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається.
Німеччина	Не передбачено жодних конкретних методів, проте на практиці найчастіше застосовують прямолінійний метод та метод зменшення залишку.
Японія	Використовується метод зменшення вартості.
Данія	Використовується прямолінійний метод.
Чехія	Розрізняють амортизацію двох видів: податкову і бухгалтерську.
Швеція	Норми амортизаційних відрахувань для цілей оподаткування зазвичай збігаються з нормами бухгалтерської амортизації.
Швейцарія	Можна використовувати такі методи, як рівномірна амортизація і метод зменшення залишку.
Бельгія	Використовують лінійний метод нарахування амортизації, а також дегресивний та прогресивний метод.
Великобританія	Самі методи нарахування амортизації, визначення залишкової вартості активу та інші важливі моменти можуть бути змінені залежно від ситуації.
США	Використовується прискорений метод нарахування амортизації
Канада	Характерний особливий метод нарахування амортизації - метод системи меж.

Джерело: складено авторами за матеріалами [14, 21]

У всіх країнах, що зазначені в таблиці 3.2 використовується лінійний (прямолінійний) метод амортизації основних засобів, котрий передбачає, що

актив споживається рівномірно протягом всього періоду експлуатації. Даний метод найпростіший в обчисленні, а отже є найбільш поширеним. В Португалії він взагалі є єдиним методом нарахування амортизації [2].

Метод зменшення залишку, що використовується в Росії і Польщі, передбачає, що використання активу призводить до його старіння, тож, треба рівномірно переносити на вартість всіх вироблених товарів нараховану суму зносу.

Підставою для розрахунку річних ставок є чиста вартість активу, яка щорічно після списання стає все менше.

Суть даного методу збігається з українськими методами зменшення залишкової вартості [40].

Природний метод передбачає розрахунок амортизації активу відповідно до його фактичного споживання.

Зазначений метод ідеально підходить для машин і обладнання, для яких можна досить точно визначити обсяг робіт, які будуть використовуватися протягом усього терміну використання.

Цей метод розраховується в залежності від обсягу виконаної роботи. Природний метод використовується в Україні як виробничий, в Росії – метод списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт) [14].

Для обліку нарахованої амортизації у вітчизняній практиці згідно з Інструкцією № 291 [5] використовується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Він призначений для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, котрі підлягають амортизації. Субрахунки, а також їх призначення представлені в табл. 3.

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, по дебету – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) [5].



Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів [5].

Нарахування амортизації відображається оборотом за кредитом рахунка 13 в кореспонденції з рахунками обліку витрат.

Тому переважно бухгалтерські записи залежать від варіанта обліку витрат, що використовується на підприємстві: із застосуванням рахунків тільки класу 9 або з одночасним застосуванням рахунків класів 8 і 9.

Винятком можуть бути лише ті записи, які відображають нарахування амортизації вартості необоротних активів, які використовуються в інвестиційній діяльності або у зв'язку з надзвичайними подіями.

Ті підприємства, які обліку витрат застосовують одночасно рахунки класів 8 і 9, для обліку операцій, що відносяться інвестиційної діяльності або до надзвичайних подій, рахунки класу 8 не використовують, оскільки ці рахунки призначені тільки для обліку витрат операційної діяльності [20].

В міжнародній практиці для відображення в обліку нарахованої амортизації використовується окремий регулюючий рахунок, який називається «Накопичена амортизація основних засобів».

У таких країнах, як Бельгія та Німеччина, окремий рахунок для відображення нарахованої амортизації не використовується.

Тому облік амортизації ведеться на рахунку «Основні засоби» (субрахунок «Накопичена амортизація основних засобів»).

За цим підходом залишок по рахунку «Основні засоби» відображує балансову (залишкову) вартість основних засобів [13].

Всі основні аспекти та принципи щодо нарахування та обліку амортизації повинні відображатися в обліковій політиці підприємства.

Складові облікової політики щодо амортизації основних засобів: визнання об'єктів основних засобів активами; визначення первісної вартості основних засобів; визначення строків корисного використання; визначення ліквідаційної вартості; вибір методу нарахування амортизації; перегляд

методу нарахування амортизації та терміну експлуатації.

Таблиця 3.3

## Характеристика рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Субрах.	Назва субрахунку	Характеристика
131	Знос основних засобів	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».
132	Знос інших необоротних матеріальних активів	Узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».
133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	Узагальнюється інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів.
134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	Узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».
135	Знос інвестиційної нерухомості	Узагальнюється інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» за первісною вартістю.

Джерело: складено за матеріалами [18]

Основні методичні аспекти нарахування амортизації основних засобів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку наведені у табл. 3.4.

Отже, в результаті порівняння було встановлено як загальні, так і відмінні риси щодо надання інформації про амортизацію по П(С)БО і МСБО. Підсумовуючи вище сказане можна зробити висновок, що неможливо відразу привести в дію міжнародний досвід на вітчизняний ринок.

На це потрібен час.

Міжнародні стандарти фінансової звітності не прояснюють кожен процедуру та механізм фінансового обліку Першочерговим є надання експертних оцінок бухгалтера і його професійне судження.

Сучасна система нарахування амортизації не є бездоганною. Нинішня проблема зараз – це дослідження і введення загальної методології обліку амортизації на підприємстві. Проблемою у визначенні амортизаційної суми є

те, що неможливо точно вирахувати величину періодичної втрати активом частини, яка є складовою її вартості відповідно до її віку і ступеня виснаження.

Таблиця 3.4

Порівняння методології щодо нарахування амортизації за П(С)БО та МСБО

Твердження 1	П(С)БО 7 2	МСБО 16 3
Визначення поняття	Збігається	
Можливість здійснення амортизації за компонентами	Передбачається	
Період, коди актив не використовують	Призупинення амортизації	Продовження амортизації
Кількість методів	5	3
Обов'язок переглядати метод амортизації	Переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання	Повинен переглядатися не рідше, ніж на кінець кожного фінансового року
Визначення ліквідаційної! вартості	Майбутня вартість	Теперішня вартість грошових потоків
Початок нарахування амортизації	3 наступного місяця після введення їх в експлуатацію	Коли актив стає придатним для використання
Припинення нарахування амортизації	Починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття	Згідно правил на одну із двох дат, яка відбувається раніше
Перегляд строку корисної експлуатації активу	Переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання	Слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року

Джерело: [17]

Тому неможливо обґрунтувати в повній мірі об'єктивність систематичного перерахування частини витрат на придбання основних засобів на кінцевий продукт, а отже, погашення цих витрат в виручці від реалізації продукції. Потрібно направити свої пріоритети на міжнародні стандарти для уніфікації системи обліку в частині нарахування амортизації [17].

### 3.2 Методичний підхід обліку амортизації основних засобів

Відтворення основних фондів – це процес постійного відшкодування вартості основних фондів та нематеріальних активів із фонду амортизації, їх оновлення на новій технічній, технологічній та програмній основі, а також зростання вартості основного капіталу за рахунок частини створеного додаткового продукту [24].

Розрізняють повне або часткове відтворення або відновлення основних фондів. Часткове відтворення полягає у відновленні технічних та експлуатаційних властивостей основних фондів шляхом планових та капітальних ремонтів. При повному відтворенні придбання нового обладнання відбувається замість того, що відбувалося з експлуатації, капітального будівництва тощо [25].

Зосередимо увагу на методичних положеннях аналізу показників повного відтворення.

Процеси відтворення основних фондів на вітчизняних підприємствах здійснюються без урахування реальних потреб, які практично ніхто навіть не визначає. У деяких випадках процеси відтворення перетворюються на віртуальні, коли збільшується вартість основних фондів, але це відбувається через їх переоцінку чи індексацію. На окремих підприємствах процеси відтворення основних фондів фінансуються за залишковим принципом.

Основною метою аналізу відтворювальних процесів, є вивчення потреби, масштабу, джерел фінансування, інтенсивності процесів фізичної та вартісної заміни зношених основних фондів новими [26].

Враховуючи мету, нижче пропонуються наступні етапи аналізу відтворення основних фондів на промислових підприємствах: аналіз потреби у відтворенні основних фондів, аналіз динаміки та масштабів відтворювальних процесів, аналіз джерел фінансування відтворювальних процесів.

1 етап – аналіз необхідності відтворення основних фондів. Цей етап дає можливість сформулювати чітке уявлення про виробничий потенціал підприємства та завдання його розвитку.

Для визначення кількісних характеристик необхідних відтворювальних процесів пропонується використовувати два підходи.

Перший підхід полягає у визначенні потреби в відтворенні ОС на основі рівня зносу (фізичного та морального) [53].

Зношення основних фондів компенсується амортизацією і повинне повністю фінансуватися підприємством. Однак сума нарахованої амортизації відображає потребу підприємства у відтворенні основних фондів на основі процесу фізичного зносу. Тобто розраховується за формулою 3.1:

$$P_{\text{вОЗ}}(t) = Am(t), \quad (3.1)$$

де  $P_{\text{вОЗ}}(t)$  – потреба у здійсненні відтворення ОЗ в рік  $t$ ;

$Am(t)$  – сума нарахованої амортизації в рік  $t$ .

Для визначення суми щорічної амортизації необхідно знати термін корисного використання активу. І практика показує, що в процесі визначення строку корисного використання активу застосовуються лише суб'єктивні оцінки фахівців підприємства. Тому сума нарахованої амортизації – це суб'єктивна цінність потреб підприємства у відтворенні основних фондів.

Ще одну величину потреби у відтворенні основних фондів можна отримати, якщо врахувати моральну амортизацію. Дійсно, основні засоби, що використовуються в галузі, де спостерігається динамічний науково-технічний розвиток, морально застаріли задовго до фізичного зносу.

Однак методи амортизації базуються на оцінці фізичного, а не морального зношення. Виникає логічна проблема: який термін корисного використання основних фондів береться за основу в процесі визначення потреби в відтворенні? Жодне з підприємств не може дозволити собі

забезпечити відтворювальні процеси базуючись на моральному зносі.

Однак десятиліттями використовувати морально і фізично застарілі основні засоби неприпустимо. Моральне зношення керівники підприємств повинні брати до уваги при необмежених можливостях фінансування процесів відтворення за рахунок різних джерел. Тому кожне вітчизняне підприємство повинно визначити конкретний галузевий показник строку корисного використання ( $t_{к.в.}^{гал.}$ ) і порівняти його з власним ( $t_{к.в.}^i$ ). Галузевий показник відображає середню галузеву швидкість оновлення основних фондів.

Наприклад, як показують розрахунки експертів, повне оновлення обладнання на високотехнологічних машинобудівних підприємствах розвинених країн відбувається кожні 5-7 років. Це означає, що 15-20% основних фондів мають оновлюватися щорічно. Виходячи з первісної вартості основних фондів, ми можемо визначити масштаб необхідних відтворювальних процесів за формулою 3.2:

$$P_{вОЗ}(t) = \frac{OЗ_{акт}}{t_{к.в.}^{гал.}}, \quad (3.2)$$

де  $OЗ_{акт}$  – вартість активної частини основних засобів підприємства;  
 $t_{к.в.}^{гал.}$  – кількість років, за які відбувається заміна основних засобів у галузі.

До формули було була внесена величина активної частини основних засобів, оскільки пасивна частина має більш тривалий час відтворення і не повинна так швидко оновлюватись.

У випадку, якщо  $t_{к.в.}^i = t_{к.в.}^{гал.}$  можна зробити висновок, що процеси відтворення на підприємстві відповідають галузевим тенденціям, і використаний метод амортизації може застосовуватись і надалі.

Другий підхід заснований на порівнянні показника фондомісткості

(капіталомісткості) виробництва досліджуваного підприємства та конкурента, або лідера галузі. Виходячи з очікуваного або передбачуваного обсягу виробництва та з урахуванням розрахованої капіталомісткості виробництва, можна визначити величину необхідних основних фондів для забезпечення сучасного виробничого потенціалу в певній галузі. Для цього можна використовувати таку формулу:

$$B(\text{ВП}) = (\Phi_M^K - \Phi_M^i) \times \text{ОП}, \quad (3.3)$$

де  $B(\text{ВП})$  – вартісна величина відтворювальних процесів;

$\Phi_M^K$ ,  $\Phi_M^i$  – фондомісткість  $i$ -того підприємства та  $k$ -того підприємства- конкурента;

ОП – очікуваний обсяг виробництва продукції досліджуваного підприємства.

2 етап – аналіз динаміки та масштабів відтворення основних фондів.

Вартість основних фондів підприємства повинна зростати з року в рік. Це не повинно відбуватися у зв'язку з індексацією чи переоцінкою, а має бути результатом отримання нових основних засобів. Ще однією можливою причиною збільшення вартості основних фондів є перевищення витрат на ремонт регламентованих 10%, що автоматично призведе до збільшення балансової вартості основних фондів і створить ілюзію відтворення. Тому під час аналізу динаміки відтворювальних процесів з розгляду слід усунути й інші причини, крім оновлення та компенсації зносу.

Виходячи з того, що сучасні підприємства повинні будувати бізнес-модель, виходячи з необхідності забезпечення стійкого розвитку, доцільно проаналізувати темпи процесів відтворення основних фондів із темпами зростання ВВП країни. Для цього необхідно розрахувати відповідні показники та порівняти їх. У випадку, коли темпи відтворювальних процесів нижчі за динаміку ВВП, можна констатувати, що підприємство не

використовувала макроекономічну ситуацію для розвитку виробничого потенціалу.

Основними показниками, які досліджуються в процесі аналізу динаміки відтворення, є показники оновлення та вибуття основних фондів. Ті основні засоби підприємства, які вибувають, повинні бути замінені новими. Для цього обчислюються коефіцієнти оновлення, вибуття, відтворення, зносу та придатності.

3 етап – аналіз джерел фінансування відтворення основних фондів.

Процеси відтворення можливі лише за наявності наявних джерел фінансування.

Слід зазначити, що підприємства повинні забезпечувати відтворення основних фондів насамперед за рахунок внутрішніх джерел: амортизації та прибутку (як джерела інвестицій) [54].

Сучасна методика аналізу джерел фінансування відтворення основних фондів може бути доповнена розрахунком показників використання амортизації у фінансуванні відтворювальних процесів та коефіцієнта повноти використання амортизації.

Показник використання амортизації у фінансуванні відтворювальних процесів характеризує залучення амортизаційних відрахувань у процесі фінансування оновлення основних фондів і розраховується за формулою 3.4:

$$K_{\text{ф.в.ам.}} = \frac{OЗ_{\text{н}}}{A_{\text{мв}}}, \quad (3.4)$$

де  $K_{\text{ф.в.ам.}}$  – коефіцієнт фінансування відтворення основних засобів за рахунок амортизації;

$A_{\text{мв}}$  – сума використаної амортизації.

Значення зазначеного коефіцієнту характеризує частку амортизаційних відрахувань у фінансуванні оновлення основних засобів.



Якщо коефіцієнт дорівнює 1, то це означає, що оновлення основних засобів відбулося винятково за рахунок амортизації.

Оскільки нарахування амортизації ще не означає її використання за призначенням, можна розраховувати коефіцієнт повноти використання амортизації основних засобів за формулою 3.5:

$$K_{\text{в.ам.}} = \frac{A_{\text{мв}}}{A_{\text{мн}}}, \quad (3.5)$$

де  $K_{\text{в.ам.}}$  – коефіцієнт повноти використання амортизації;  
 $A_{\text{мв}}$  – сума використаної амортизації;  
 $A_{\text{мн}}$  – сума нарахованої амортизації.

Цей коефіцієнт характеризує спрямування ресурсів, призначених для фінансування амортизації, на вказану ціль.

Проаналізуємо правильність та доцільність заходів щодо підвищення ефективності використання основних виробничих фондів. Наприкінці 2016 р. підприємство придбало в іноземній компанії «Guenter Seibold» (Німеччина) сучасні пресуючі системи.

Капітальні інвестиції становили 98258 тис. грн у нове устаткування, його монтаж та налагодження виробничого процесу.

Пресуючі системи були введено в експлуатацію у 2016 р., нарахування амортизаційних відрахувань почалося також з початку 2017 р..

Проведемо аналіз та обґрунтуємо доцільність оновлення основних засобів на прикладі капітального інвестування в нове обладнання.

Окрім того, компанія-виробник «Guenter Seibold» (Німеччина) має у своєму арсеналі обладнання, яке може зацікавити підприємство, а саме:

1. Машини для обмотки дротом серії VWM для виробництва силових трансформаторів. У вертикальній технології з висувною конструкцією. Оснащений контролем Stollberg Touch. Вартість придбання 105720 тис. грн.

2. Дротяні намотувальні машини серії SWM для виробництва

розподільних та силових трансформаторів, а також подібних виробів. Оснащений контролем Stollberg Touch і стійким горизонтальним дизайном. Вартість придбання 85632 тис. грн.

Приблизна ціна введення ліній у дію становитиме 12149 тис. грн. У суму має увійти приготування площі для розміщення обладнання в цеху, налагодження нового обладнання, підпорядкування під виробничий процес, навчання спеціалістів.

Капітальні інвестиції для даного проектного року становитимуть 203501 тис. грн. Ставка дисконту, запропонована компанією-постачальником, становить 18 %.

Період, на який буде проаналізована доцільність фінансування проекту, – 5 років.

Амортизаційні відрахування за рік експлуатації обладнання становитимуть 11538 тис. грн, термін корисної служби експлуатації – приблизно 20 років. Систематизовані дані наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

## Умови закупівлі нового обладнання на ПАТ «ЗТР»

Показники	Одиниці вимірювання	Значення показника
Вартість устаткування	тис. грн	121149
Період дії проекту	років	5
Кінцева вартість	тис. грн	0
Вартість ремонту	тис. грн	0
Показник дисконту	%	18
Прибуток від експлуатації за роками:		
1 рік	тис. грн	30950
2 рік	тис. грн	31447
3 рік	тис. грн	32108
4 рік	тис. грн	32983
5 рік	тис. грн	33967
Річна сума амортизації	тис. грн	11538

Джерело: побудовано за даними ПАТ «ЗТР»

Основним критерієм оцінки інвестицій є окупність, тобто швидкість повернення інвестору вкладених коштів у вигляді грошових потоків, що утворюються в результаті реалізації фінансованих проектів.

Це може бути дохід від продажу продукції, якщо інвестиційний проект пов'язаний з виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг), дивідендами та відсотками від вкладеного капіталу в акціях інших підприємств, прибуток від інвестування в торгівлю, інших посередницьких організацій, відсотки за депозитами в комерційних банках тощо.

Головним питанням при здійсненні оцінювання співвідношення величини інвестованих фінансових ресурсів з одержаними за їх рахунок грошовими потоками є проблема зіставності суми інвестицій з одержаними доходами з урахуванням усіх факторів зміни цінностей грошей у часі, у тому числі такого фактора, як середньоринкові (або інші прийнятні для інвестора) норми дохідності (рентабельності) вкладеного капіталу.

Для вирішення цієї проблеми оперують такими поняттями, як вартість початкових грошових вкладень і склад інвестиційних витрат на проекти.

Є декілька методів аналізу ефективності інвестиційного проекту. У нашому випадку доцільно буде скористатися методом чистої теперішньої вартості або NPV-методом (Net Present Value).

Він заснований на зіставленні величини інвестиції ( $I_0$ ) із загальною сумою дисконтованих чистих грошових надходжень, які генеруються протягом планового терміну.

Оскільки приплив грошових коштів розподілений у часі, він дисконтується за допомогою коефіцієнта  $i$ .

Цей коефіцієнт інвестор встановлює самостійно, виходячи з щорічного процента повернення, який він бажає (або може) отримати на інвестований ним капітал.

За умови, якщо розрахований показник  $NPV > 0$ , то проект можна прийняти, і це будуть вигідні інвестиції для підприємства, які принесуть йому прибуток у майбутньому.

Якщо показник  $NPV = 0$ , то проект не завдаватиме збитків, але й на прибутки в такій ситуації не варто розраховувати.

Коли показник  $NPV < 0$ , такий проект не потрібно розглядати взагалі,

бо у цьому випадку інвестор зазнає збитків.

Для обґрунтування доцільності інвестиційного проекту будемо використовувати такі показники:

- чиста приведена вартість, тис. грн (3.6):

$$NPV = PV - I_0 = \sum_{i=1}^n \frac{CF_k + A}{(1+i)^k} - I_0, \quad (3.6)$$

де  $PV$  – накопичена величина дисконтних доходів, тис. грн;

$CF_k$  – річний прибуток від експлуатації обладнання, тис. грн;

$A$  – річна сума амортизації, тис. грн;

$i$  – проектна дисконтна ставка, %;

$k$  – період, рік;

$I_0$  – початкові інвестиційні витрати, тис. грн.

Знайдемо чисту приведену вартість нашого проекту за формулою (3.6):

$$NPV = \frac{30950 + 11538}{(1 + 0,18)^1} + \frac{31447 + 11538}{(1 + 0,18)^2} + \frac{32108 + 11538}{(1 + 0,18)^3} + \frac{32983 + 11538}{(1 + 0,18)^4} + \frac{33967 + 11538}{(1 + 0,18)^5} - 121149 = 15147,33$$

Як бачимо,  $NPV = 15147,33 > 0$ , а отже проект може бути взятий у розробку.

В майбутньому інвестиції принесуть прибутки;

- індекс прибутковості проекту, % (3.7):

$$I_0 = \frac{PV}{I_0} = \frac{\sum_{i=1}^n CF_k}{I_0} \times 100\%, \quad (3.7)$$

$$I_0 = \frac{\frac{2950 + 11538}{(1 + 0,18)^1} + \frac{3300 + 11538}{(1 + 0,18)^2} + \frac{4680 + 11538}{(1 + 0,18)^3} + \frac{5301 + 11538}{(1 + 0,18)^4} + \frac{7103 + 11538}{(1 + 0,18)^5}}{121149} = 1,125$$

Індекс прибутковості становить 112,5%, що свідчить про прибутковість

проекту;

- період окупності проекту, років (3.8):

$$T_{ok} = \frac{I_0}{\left(\frac{PV}{k}\right)}, \quad (3.8)$$

$$T_{ok} = \frac{121149}{\left(\frac{136296,33}{5}\right)} = 4,4$$

Отже, період окупності проекту становить 4,4 років, що є прийнятним для інвестування в проект.

Після перевірки доцільності прийняття інвестиційного проекту за трьома показниками, можна з'ясувати наскільки покращаться основні показники ефективності використання основних виробничих фондів при застосуванні нового обладнання.

У табл. 3.6 буде проаналізована первісна (переоцінена) вартість основних засобів у базовому – 2017 р. та вартість основних засобів у проектному році, в якому будуть введені нові основні засоби.

Таблиця 3.6

Аналіз зношеності основних засобів ПАТ «ЗТР» у базовому та проектному роках

Показники	Од. вим	Базовий 2017 р.	Проектний рік	Абс. відхил, ±	Відн. відхил. %
Первісна (переоцінена) вартість основних засобів	тис. грн	1244144	1435392	191248	115,37%
Знос основних засобів	тис. грн	90320	90896	576	100,64%
Ступінь зношеності основних засобів	%	7,26%	6,33%	-0,93%	87,23%
Ступінь придатності основних засобів	%	92,74%	93,67%	0,93%	101,00%

Джерело: побудовано автором за даними ПАТ «ЗТР»

Виходячи з даних таблиці 3.6, можна сказати, що запропоновані

нововведення сприятимуть зниженню ступеня зношеності основних засобів порівняно з базовим роком з 7,26% до 6,33%, або на 0,93%, і як наслідок приведуть до відповідного підвищення ступеня придатності з 92,74% до 93,67%.

Позитивна динаміка цих показників збережеться, якщо підприємство буде регулярно, щороку проводити інвестування в оновлення та модернізацію основних засобів.

Для подальшого аналізу та підтвердження того, що пропозиції допоможуть покращити стан використання основних засобів, ми підсумовуємо в таблицю. 3.7 дані про баланс та оцінку основних засобів у базовому та проектному роках.

Таблиця 3.7

Баланс руху основних засобів на ПАТ «ЗТР» у базовому та проектному роках

Показник, тис. грн	Базовий 2017 р.	Проектний рік	Абс. відхил., ±	Віднос. відхил. %
1. Вартість основних засобів: попередня оцінка	1312221	1244144	-68077	94,81%
2. Вартість основних засобів, що надійшли за рік, у т. ч.	35854	210369	174515	586,74%
3. Вартість основних засобів, що вибули за рік, у т.ч.	103931	19121	-84810	18,40%
4. Вартість нових основних засобів	33930	121149	87219	357,06%
5. Знос основних засобів	90320	90896	576	100,64%
6. Вартість основних засобів на кінець періоду	1244144	1435392	191248	115,37%

Джерело: побудовано автором за даними ПАТ «ЗТР»

Виходячи за даних табл. 3.7, можна побачити, що вартість нових основних засобів у проектному році збільшиться на 87219 тис. грн, або на 257,06%. Проведемо коефіцієнтний аналіз руху основних засобів за базовий 2017 та проектний роки.

Таблиця 3.8

## Аналіз руху основних засобів ПАТ «ЗТР» на базовий і проектний роки

Показник руху основних засобів	Базовий 2017 р.	Проектний рік	Абсо. відхил., ±	Віднос. відхил., %
Коефіцієнт оновлення	0,0273	0,0844	0,0571	309,48%
Коефіцієнт введення	0,0288	0,1466	0,1177	508,56%
Коефіцієнт вибуття	0,0792	0,0133	-0,0659	16,82%
Коефіцієнт зносу	0,0725	0,0633	-0,0092	87,34%
Коефіцієнт придатності	0,9275	0,9367	0,0092	100,99%

За даними табл. 3.8 бачимо, що істотні зміни відбулися в зростанні коефіцієнтів оновлення та введення, відповідно на 209,48% та 408,56%. Незначною мірою зріс коефіцієнт придатності – на 0,99%, що є позитивною тенденцією. Проведені розрахунки свідчать про доцільність введення нового обладнання у виробництво.

### 3.3 Шляхи вдосконалення методики аналізу процесів відтворення основних засобів

Вагомим фактором підвищення ефективності виробничої та господарської діяльності підприємства, постійним джерелом фінансування його розвитку є амортизація. Відповідно до чинного законодавства, підприємства формують свою амортизаційну політику, яка складається з набору методів управління для обчислення та використання амортизаційних відрахувань.

Вивчення організації методів обліку та амортизації, що застосовуються на ПАТ «Запоріжтрансформатор», дозволяє зробити висновок, що загалом облік ведеться відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку.

Водночас було виявлено низку недоліків, які потребували виправлення та вдосконалення бухгалтерського обліку. Пропоную наступні шляхи вдосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Оскільки амортизація основних фондів на підприємстві здійснюється

прямолінійним методом, пропоную застосовувати до деяких видів основних засобів інші методи обчислення амортизації, передбачені положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби».

Метод обчислення амортизації повинен визначатися для кожного об'єкта основних засобів з урахуванням очікуваного способу отримання економічної вигоди від його використання.

Правильне визначення строку корисного використання об'єкта основних засобів та використання правильно підбраного методу амортизації дозволяє отримати суму амортизації, яка відповідатиме реальному зменшенню вартості основних засобів.

Варто зазначити, що ефективність амортизаційної політики залежить від того, наскільки точно визначаються умови експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору методу амортизації підприємством.

Амортизаційна політика є важливим компонентом облікової політики та загальної економічної та фінансової діяльності підприємства. Це дозволяє альтернативно підходити до визначення амортизації, керувати витратами та фінансовими результатами, накопичувати необхідні ресурси та раціонально використовувати їх для потреб відтворення необоротних активів тощо. Практичне значення амортизації для забезпечення виробничого процесу основних засобів пов'язане з формуванням амортизаційних відрахувань, тобто з методом їх обчислення [55].

Він включає не тільки метод обчислення амортизації, але і порядок обліку відшкодування вартості основних фондів у процесі його руху протягом усього життєвого циклу. Тому метод обчислення амортизаційних відрахувань займає важливе місце у всій системі амортизації.

Прямолінійний метод ефективний для підприємств, на балансі яких знаходиться нерухомість (будівлі, споруди, а також меблі тощо), вартість яких списується в рівних частинах до вартості продукції (товарів, роботи, послуг) протягом усього терміну корисного використання. Цей метод амортизації застосовується до об'єктів, використання яких головним чином



залежить від періоду їх використання. При цьому інтенсивність експлуатації основних фондів залишається незмінною.

Виробничий метод пропонується використовувати для розрахунку зносу основних фондів, технічний стан котрих залежить від кількості виробленої продукції. Цей метод дуже простий і раціональний. Він дозволяє амортизувати предмет основних засобів залежно не від періоду його використання, а від кількості виробленої продукції.

Крім того, паралельно з цими методами амортизації підприємство може використовувати прискорені методи амортизації, які призводять до зниження податку на прибуток у перші роки після введення в експлуатацію основних фондів і тим самим забезпечують більш швидку окупність інвестицій, роблячи інвестиційні проекти більш ефективними та менш ризиковими для інвесторів, збільшують інвестиційні можливості підприємства. Такі методи доцільно застосовувати до нематеріальних активів, що використовуються на підприємстві і для яких характерне моральне зношення.

Основними напрямками запобігання надмірному моральному та фізичному зносу амортизованого майна на підприємстві можуть бути:

- впровадження принципово нового обладнання та технологій;
- випередження темпів введення основних фондів над темпами їх вибуття;
- удосконалення ремонту та обслуговування основних фондів;
- диференціація строків корисної експлуатації активів залежно від ступеня їх схильності до морального зносу.

Вплив політики амортизації організації на показники ефективності її роботи виражається у використанні амортизаційних відрахувань для фінансування певних проектів всередині організації, спрямованих на підвищення продуктивності праці, зниження трудомісткості виробництва, зниження виробничих витрат тощо. Рівень використання реальних інвестицій на підприємстві характеризують кількісні (абсолютні) і якісні (відносні) показники [57].

Застосування прискорених методів заохочує інвестиції у відновлення виробництва порівняно з нижчими ставками податку на прибуток; перша та друга, за інших рівних умов, тягнуть за собою збільшення валового самофінансування, що включає витрати на чистий прибуток та амортизацію, а отже, і збільшення інвестиційних можливостей.

Справа в тому, що додатково отримані кошти від зниження ставки податку на прибуток жодним чином не пов'язані з вартістю трудових засобів, введених в експлуатацію за звітний період. Додаткові амортизаційні відрахування внаслідок прискореної амортизації а, отже, пільги з податку на прибуток безпосередньо залежать від вартості основних фондів, введених в експлуатацію за звітний період, тобто від здійснених інвестицій.

Чим більше компанія інвестує у звітному періоді, тим більше пільг від податку на прибуток вона отримає [56].

Таким чином, податкова політика держави повинна розроблятися паралельно з амортизаційною політикою, щоб в кінцевому підсумку вийти на раціональну, збалансовану податково-амортизаційну політику.

Але на сучасному етапі розвитку ринкових відносин в Україні підприємства не можуть дозволити собі використовувати прискорені методи амортизації, оскільки в перші роки експлуатації основних засобів сума амортизації становить значну суму, тим самим збільшуючи собівартість продукції в перші роки, оскільки сума амортизації є невід'ємною частиною формування собівартості продукції.

Враховуючи високу конкуренцію у виробництві, підприємство не може дозволити використання прискорених методів амортизації, оскільки існує велика ймовірність втрати значної частини ринку збуту та зменшення попиту на продукцію, внаслідок підвищення ціни саме цього виробника, що в свою чергу призведе до зниження валового доходу та чистого прибутку підприємства, що є негативним явищем.

Отже, необхідно переглянути амортизаційну політику на методологічному та законодавчому рівні, прийнявши відповідні нормативні

акти, які будуть регулювати використання прискорених методів амортизації та сприятимуть економічному зростанню вітчизняних виробничих підприємств.

Пошук шляхів зниження витрат підприємства, визначення резервів для зменшення собівартості виробленої продукції та правильний розрахунок прибутку до оподаткування – все це та багато іншого стає неможливим без правильного та раціонального розрахунку частини витрат, пов'язаною з амортизацією основних засобів. Досліджуючи суть протиріч, що виникають між податковим та бухгалтерським обліком амортизації основних засобів, слід приділяти значну увагу операціям, пов'язаним зі списанням та ліквідацією основних фондів, відповідним термінам використання та методам нарахування тощо [57].

Щоб уникнути проблем із визначенням виробничого призначення основних фондів на підприємствах, слід обов'язково документувати сферу впровадження основних фондів у господарську діяльність підприємства, що дасть змогу компанії уникнути проблем при перевірці правильності обліку амортизації основних фондів податковими органами.

Оскільки контроль за правильністю обліку основних фондів та нарахуванням на них амортизації значно ускладнюється, зменшується час, витрачений на їх розподіл, то найбільш раціональним способом усунення вищевказаних негативних факторів буде врахування витрат в бухгалтерському та податковому обліку однаково.

Я вважаю, що для забезпечення ефективності діяльності підприємства та підтримки конкурентоспроможності продукції необхідно вибрати метод амортизації, що дозволяє тимчасово знизити ціну на продукцію з базової вартості до кризового значення та усунути зону збиткової роботи.

Оскільки кількісна та якісна характеристика амортизаційної політики забезпечується обраним методом амортизації, при обґрунтуванні вибору конкретного методу амортизації підприємством необхідно виходити з наступних положень:

– якщо основні фонди приносять великі доходи на початку строку їх корисного використання, доцільно використовувати методи прискореної амортизації; це пояснюється тим, що в перші роки експлуатації продуктивність є найбільшою, а в кінці терміну корисного використання витрати на ремонт, як правило, збільшуються;

– якщо майбутня динаміка експлуатації тісно пов'язана з фактичною величиною випуску продукції протягом строку корисного використання основного засобу, найбільш точної відповідності між доходами та витратами може бути досягнуто за допомогою методу одиниць (обсягу) виробництва;

– у випадках неможливості прогнозування з достатнім ступенем достовірності динаміки майбутніх витрат, метод амортизації може бути обраний виходячи з простоти розрахунків, що сприяє зниженню облікових витрат [59].

Таким чином, розглядаючи можливі методи амортизації основних фондів, слід зазначити, що прискорені (дегресивні) методи включають кумулятивний метод зменшення залишкової вартості та прискорене зменшення залишкової вартості. Особливістю цих методів є те, що з їх допомогою стало можливим врахувати вплив не лише показників фізичної амортизації основних засобів, а й морального зносу та при їх використанні значна частина амортизації балансового активу припадає на перші роки його служби.

Амортизація повинна бути не видом витрат, а зменшенням податкових зобов'язань. Тобто сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету, зменшується на суму амортизаційних відрахувань.

Це дало б можливість встановити високі норми амортизації для всіх основних фондів без підвищення ціни на товар. А встановлення високих норм амортизації призвело б до швидшого відшкодування витрат на придбання основних засобів, а значить підвищило б швидкість обертання коштів на підприємстві.

Загалом така система амортизації знизила б вартість вітчизняних

товарів, значно підвищивши їх конкурентоспроможність у ціновому сегменті.

Інколи необхідно також переглядати методи нарахування амортизації основних засобів. Якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, необхідно також змінити метод амортизації.

Однак ці пропозиції можуть бути застосовані на практиці лише за умови внесення змін до норм, що регулюють амортизацію. Це дозволить використовувати бухгалтерські методи амортизації при визначенні бази оподаткування податком на прибуток підприємств. Оскільки ведення паралельно податкового та бухгалтерського методів нарахування амортизації призводить до значного збільшення обсягу робіт бухгалтера, виникнення помилок і як наслідок – фінансових санкцій з боку фіскальних органів держави.

Після реформи амортизаційної політики у 1997 р. між податковим та бухгалтерським обліком виникли значні відмінності стосовно методів обчислення амортизації. У той же час, порівнюючи динаміку змін ступеня зносу основних фондів до та після впровадження нового механізму амортизації, можна говорити про ослаблення амортизації як джерела інвестицій.

На практиці поділ на податкову та економічну амортизацію при застосуванні різних методів амортизації призводить до викривлення процесу економічного відтворення.

Як правило, економічна амортизація є більшою ніж податкова. Тому, за статистичними даними, підприємства спрямовують значну частину економічної амортизації на сплату податку на прибуток. Тобто підприємства зобов'язані включити різницю між економічною та податковою амортизацією до бази оподаткування податком на прибуток та сплатити з неї близько 2 млрд грн до бюджету щорічно [27].

Для подолання існуючих негативних тенденцій амортизаційної політики доцільно переглянути підходи до формування груп основних

фондів та встановлення для них норм амортизації. Враховуючи досвід розвинених країн, пріоритет у обчисленні амортизації для цілей оподаткування слід віддавати сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергозберігаюче обладнання, системи очищення та охорони навколишнього середовища тощо.

Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліком доцільно внести зміни до податкового законодавства з точки зору надання права підприємствам на амортизацію в цілях оподаткування згідно з методами, встановленими в бухгалтерському обліку.

Отже, можна зробити висновок, що використання різних методів амортизації для різних об'єктів основних засобів в залежності від способу отримання економічної вигоди, термінів та специфіки використання, забезпечить організації значні економічні вигоди та зменшить проблему оновлення парку обладнання, виходячи з потреб підприємства. Але ці пропозиції можуть стати реальністю лише за умови внесення змін на законодавчому рівні [28].

Амортизаційна політика держави повинна сприяти розвитку виробництва та покращувати фінансовий стан підприємства, а також економіки в цілому.

Фундаментальні відмінності в бухгалтерському та податковому обліку в цілому суттєво ускладнюють роботу підприємств усіх галузей економіки України.

Виходячи з цього, проблема поєднання бухгалтерського та податкового обліку є дуже актуальною в наш час. У той же час бухгалтерський облік повинен бути основою цього об'єднання.

Є два найпоширеніших способи використання даних бухгалтерського обліку в податковому обліку:

- прибуток до оподаткування визначається шляхом коригування фінансового прибутку у відповідності чинним податковим законодавством;
- прибуток, що оподатковується, розраховується виходячи з даних

бухгалтерського обліку.

Вищенаведені способи мають на меті покладення в основу даних бухгалтерського обліку.

У зв'язку з переходом до національних норм (стандартів) бухгалтерського обліку, для України перший метод є найбільш прийнятним. Він передбачає формування бази оподаткування шляхом коригування фінансового прибутку на суму доходів і витрат, які віднімаються або додаються до фінансової звітності для цілей оподаткування.

На сьогодні стратегія застосування міжнародних стандартів передбачає створення методики розповсюдження інформації з економічних питань відповідно до міжнародних стандартів для забезпечення відкритості, прозорості та порівняння фінансової звітності суб'єктів господарювання. Тому дуже важливим кроком у вдосконаленні обліку основних засобів та амортизації є узгодження П(С)БО 7 із М(С)БО 16 «Основні засоби», зокрема щодо:

- в П(С)БО 7, необхідно визначити необхідність переоцінки основних засобів тільки у тому випадку, якщо їх справедливу вартість можна надійно визначити;

- слід запровадити методи можливого визначення справедливої вартості основних фондів, яка має бути задокументована;

- під час обмінних операцій слід оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні або несхожі об'єкти, з досить абстрактним поняттям;

- у П(С)БО 7, доречно надати посилання на П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» стосовно встановлення порядку зменшення корисності активів.

Слід зазначити, що взагалі неможливо повністю поєднати бухгалтерський та податковий облік, оскільки вони організовані для різних цілей.

Бухгалтерський облік спрямований на надання достовірної інформації

про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора. Податковий облік виконує фіскальну та регулюючу функції в інтересах держави.

Тому деякі відмінності між цими видами бухгалтерського обліку завжди будуть існувати. Відповідно до пункту 2 статті 3 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який має вести кожне підприємство. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, де використовується грошовий вимірник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Тому незалежно від призначення двох видів обліку – податкового та бухгалтерського обліку, завжди є необхідність зіставлення їх показників та виявити причини значних відмінностей між ними.

Це вимагає спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим для посилення контролю за господарськими операціями та запобігання ухиленню від сплати податків [62].

Як уже зазначалося, система подвійного обліку основних засобів є досить обтяжливою для компаній. Тому на даному етапі основним завданням є пошук можливих напрямків узгодження бухгалтерського та податкового обліку основних засобів на підприємстві, тобто на основі поточного бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

Щоб вирішити цю проблему, треба добре знати зміст бухгалтерського та податкового обліку основних засобів, а також їх суттєві відмінності. В першу чергу – це відсутність об'єктивного обліку основних засобів 2, 3 та 4 груп, розбіжності, пов'язані з початком амортизації, відмінності в порядку відображення вибуття та переоцінки основних засобів, різні методи обліку витрати на ремонт та модернізацію основних фондів тощо.

Беручи до уваги практичний досвід підприємств, можна з впевнено говорити, що саме ці відмінності стали основою невдалої спроби поєднати на законодавчому рівні метод обчислення амортизації основних засобів з точки зору бухгалтерського та податкового обліку.



Необхідно зазначити, що П(С)БО 7 значно обмежує можливість використання податкових норм нарахування амортизації. Це видно із змісту пунктів 24 та 28 цього положення. У пункті 24 П(С)БО 7 зазначено, що при визначенні строку корисного використання слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- моральний та фізичний знос;
- правові та інші обмеження строку корисного використання основних фондів.[2]

Також у цьому положенні зазначено, що метод амортизації підприємство обирає самостійно, враховуючи очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від використання основних фондів. Сутність вищезазначених пунктів фактично дає можливість використовувати норми податку та методи нарахування амортизації лише для окремих об'єктів або груп основних засобів.

На нашу думку, найбільш раціональним методом поєднання податкового та бухгалтерського обліку основних засобів буде використання бухгалтерської інформації в якості бази для визначення балансової вартості основних засобів у податковому обліку.

Варто зазначити, що використання цього методу не суперечить чинному податковому законодавству, оскільки він не вимагає від підприємства ведення окремих реєстрів податкового обліку амортизації. Підприємства мають право самостійно обрати метод формування балансової вартості основних засобів та спосіб обліку податкової амортизації [29].

Не дивлячись на те, що П(С)БО 7 дає визначення зносу як сумі амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання та ототожнює з поняттям амортизації, ці категорії не є порівнюваними.

Знос – це фізичний та моральний процес зношування, втрата основними засобами їхньої вартості, амортизація – це процес накопичення фінансових ресурсів, що залежить від цілей фінансової політики.

Виникає питання: як правильно розглянути амортизацію – як резерв для оновлення основних засобів або регулятив, який використовується для коригування залишкової вартості основних засобів.

Можна сказати, що амортизація основних фондів – це регулятив, контраktiv, якому в активі вже нічого не протистоїть, тобто це витрати підприємства, які виникли внаслідок реальної втрати основними засобами їх фізичних властивостей, амортизація – це резерв, створений для заміни зношених об'єктів.

Сума амортизації насправді не може відображати стан або ступінь зношення основних засобів, а отже, відображення у балансі залишкової вартості основних засобів є формальною розрахунковою величиною, яка не відображає фактичну вартість основних засобів на балансі [58].

Залишкова вартість токарних верстатів, що працюють в одну і дві зміни, буде однаковою, оскільки амортизація нараховується одночасно, однак ступінь амортизації буде істотно відрізнятись. Ще одним прикладом є старі антикварні меблі, вартість яких перевищує ціну сучасних, але їх балансова вартість мізерна через нараховану амортизацію, крім того, навмисне приховування частини доходів від оподаткування, ігнорування підприємствами реальної оцінки майна, впливають на спотворення вартості об'єктів основних засобів [60].

Отже, різниця між сальдо рахунків «Основні засоби» та «Знос основних засобів», яка відображає залишкову вартість, є суто розрахунковою величиною, яка не має нічого спільного з реальною вартістю майна підприємства.

Однак у теорії бухгалтерського обліку та існуючому плані рахунків знос та амортизація є однаковими поняттями і обліковуються на одному рахунку. З традиційної точки зору, вважається, що рахунок зносу основних засобів, будучи контраktivним, регулює первісну вартість основних засобів [30].

Однак насправді на цьому рахунку відображається не сума фізичного

та морального зносу, а сума нарахованої амортизації і, відповідно, він виступає не як контрактив до рахунку «Основні засоби», а як доповнення до рахунку власного капіталу.

Наступна, більш практична проблема – нецільове використання сум амортизаційних відрахувань.

Не дивлячись на стрімке зростання інвестицій в основний капітал, в Україні протягом останніх кількох років спостерігається тенденція до підвищення ступеня зношення основних засобів. Основна причина – неефективна амортизаційна політика, котра не створює мотивації до швидкого оновлення основних фондів та формування фінансових ресурсів, необхідних для відтворення основних фондів.

У той же час відсутні нормативні закони чи постанови, які говорять про те, що підприємства повинні витратити частину прибутку на оновлення основних засобів ні в нашій країні, ні в інших країнах, а суми амортизаційних відрахувань є лише розрахунковими, тобто фіктивними.

При складанні звітності підприємства є певні проблеми, які полягають у гармонізації даних бухгалтерського обліку та показників, які відображені у формах звітності. Є два проблемних питання: оцінка майна підприємства за даними бухгалтерського обліку не відповідає його фактичному стану; навмисне приховування частини податкових надходжень впливає на надійність оприлюднених економічних показників у формах звітності.

Ігнорування реальної оцінки майна підприємствами спотворює аналітичні дослідження стосовно показників національного багатства, валового внутрішнього продукту, фондівіддачі, витрат виробництва, платоспроможності, фінансових результатів.

Крім того, надійність окремих показників статистичної звітності не може бути забезпечена обліковою політикою підприємства. Наприклад, державна статистична звітність форми № 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (зносу)» передбачає отримання інформаційних ресурсів від підприємства, які вони не зобов'язані та не

мають можливості методологічно формувати (наявність та рух основних засобів та їх амортизація за видами економічної діяльності) [31].

Проблеми виникають і при складанні «Звіту про рух грошових коштів», в якому коригується прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування. Суть полягає в тому, що прибуток формується на основі реалізованої продукції, а амортизація – на основі виробленої продукції. Тому виникають парадокси: оскільки виготовлена продукція не продається, прибутку немає, як і відповідних коштів на банківських рахунках. Більше того, поки невідомо, що буде результатом продажу – прибуток чи збиток. Навіть якщо продукція буде продаватися в майбутньому, а збитки та знос в цілому будуть рівні, амортизація не може виступати джерелом простого відтворення.

У той же час сума збитку за статтею «Звіт про рух грошових коштів» навіть перевищує цифру статті про знецінення основних засобів. При виправленні першої на показник другої у статті «Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни чистих оборотних активах» виходить від'ємний результат. Ця проблема є наслідком нерозуміння характеру зносу основних засобів та амортизації.

Таким чином, спрощення обліку основних засобів можливе лише за умови прийняття на законодавчому рівні даних бухгалтерського обліку як основи для формування показників податкового обліку.

Правильний порядок нарахування та обліку амортизації основних засобів та їх відповідність чинному законодавству України відіграє важливу роль в економічному розвитку підприємства та запобігає уникненню проблем з боку податкових органів [32].

Вищевикладене дозволяє зробити висновок, що реформа державної амортизаційної політики в Україні відбувається шляхом спроб та помилок, без достатнього теоретичного обґрунтування та з урахуванням особливостей реальної економічної ситуації.

Покращення потребує не тільки внутрішній порядок організації

нарахування амортизації, але й нормативно-правові акти, що регулюють фіскальну та економічну системи амортизації.

Крім того, удосконалення повинно бути спрямоване на підвищення їх ефективності та узгодженості, на усунення необґрунтованих відмінностей у відшкодуванні витрат для часткового відтворення основних фондів.

Іншими словами, правова система повинна забезпечувати не декларування державної амортизаційної політики, а реальні можливості для розвитку підприємницької діяльності, у тому числі шляхом цілеспрямованої податкової політики, спрямованої на стимулювання інвестиційної діяльності.

## ВИСНОВКИ

На сучасному етапі розвитку української економіки, в період здійснення господарських реформ виникає об'єктивна необхідність дослідження теоретичних і методичних положень, узагальнення і аналізу накопиченого досвіду в галузі амортизаційної політики держави, виявлення впливу амортизаційної політики на процес відтворення основних фондів та ефективність їх використання.

Амортизація базується на зносі основних фондів. Поняття зношування та зносу не тотожні. Амортизація – це втрата засобами праці своїх первісних властивостей або характеристик через певні обставини (експлуатація, вплив науково-технічного прогресу тощо), тобто об'єктивно існуюче явище. Всі засоби праці, як діючі, так і не діючі, підлягають зносу, незалежно від їх участі у виробничому процесі.

Зношення – це економічний процес відображення знецінення в економічному контексті; процес, завдяки якому засоби праці втрачають свою цінність. Знос основних засобів – сума амортизації предмета основних засобів з початку його корисного використання.

Розмір зносу залежить від виду основних фондів, їх функціональної ролі у виробничому процесі, періоду та умов використання. В основному він визначається терміном експлуатації об'єктів і збільшується зі строком служби.

На величину зносу впливають такі фактори, як інтенсивність використання, агресивність навколишнього середовища, кліматичні умови, юридичні чи інші обмеження.

Амортизація та знос – взаємозалежні категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилась вартість основних фондів внаслідок їх участі у виробничому процесі, то амортизація – яка вартість включається до витрат за певний звітний період. В сумі амортизаційних відрахувань завжди

визначається сума зносу.

Амортизація (лат. *amortisatio* – погашення або *amortization* – сплата боргів) основних засобів – процес поступового перенесення вартості основних фондів на нові товари по мірі їх зносу.

Амортизація – це систематичний розподіл первинної або переоціненої вартості основних фондів за вирахуванням їх залишкової вартості протягом строку корисного використання (амортизації).

Мета амортизації – розподілити вартість матеріальних необоротних активів за витратами протягом розрахункового життєвого циклу на основі систематизованих та раціональних записів.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується щомісяця, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1. Прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

2. Зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

3. Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

4. Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5. Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта.

У сучасних умовах перехідної економіки амортизація виконує дві загальні функції: податкову (фіскальну) та економічну.

Податкова функція регулюється Податковим кодексом України, а об'єктом амортизації є витрати на придбання основних засобів.

Економічна функція регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби», а вартість основних фондів є об'єктом амортизації.

Сучасна теорія амортизації повинна враховувати значно більшу кількість функцій. До них належать інвестиційна, відтворення, стимулююча, інноваційна, науково-технічна, розрахункова, податкова.

Інвестиційна функція амортизації передбачає накопичення амортизації у фонді амортизації як фінансового ресурсу для відтворення основних фондів, тобто для забезпечення обігу трудових активів грошовими коштами, необхідними для їх простого та розширеного відтворення.

Функція відтворення регулює відповідність нарахованої амортизації рівню зносу основних фондів.

Стимулююча функція амортизації виявляється у створенні умов для прискореного оновлення основних фондів.

Інноваційна функція амортизації забезпечує відтворення робочої сили на новому технічному рівні відповідно до розвитку науково-технічного



прогресу.

Науково-технічна функція полягає у сприянні розвитку та прискоренню темпів науково-технічного прогресу.

Функція розрахунку полягає у визначенні витрат на виробництво та реалізацію.

Податкова функція амортизації реалізує взаємовідносини підприємств та уряду щодо розподілу прибутку.

Правильне розуміння економічної сутності, концепцій та функцій амортизації, а також усвідомлення її цінності дозволить розумно вирішити проблеми, пов'язані з оцінкою засобів праці, встановленням оптимальних термінів використання основних фондів, визначенням методів нарахування амортизації, розробкою стандартів амортизації, формуванням та використанням амортизаційного фонду, що дозволить здійснювати ефективну політику амортизації на підприємствах.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є публічне акціонерне товариство «Запоріжтрансформатор».

В роботі була проаналізована діяльність підприємства ПАТ «Запоріжтрансформатор», оцінені його фінансовий стан та фінансові результати.

ПАТ «ЗТР» виробляє практично усі види й типи силових трансформаторів загального призначення, які використовуються у генеруючих (атомних, теплових і гідроелектростанціях), магістральних, розподільчих (підстанції енергосистемах, великі промислові підприємства, сільськогосподарські, комунальні і інші) енергосистемах.

Підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації.

Після проведення аналізу фінансової стійкості, було з'ясовано, що майже всі коефіцієнти фінансової стійкості не відповідають встановленим нормативам та мають від'ємні значення. А отже підприємство не має фінансової стійкості.

Аналіз статей балансу показав, що три з чотирьох умов ліквідності не виконано. Отже підприємство ПАТ «ЗТР» не має абсолютної ліквідності балансу.

Аналіз платоспроможності показав, що у 2017 році платоспроможність підприємства покращилась в порівнянні з 2016 роком. Сума грошових коштів збільшилась на 208225 тис. грн., або на 40,48%.

Найбільший приплив коштів підприємство отримало в результаті операційної діяльності, а саме за рахунок надходження від реалізації продукції (+104150 тис. грн., або +7,09% порівняно з 2016 роком), надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках (+20055 тис. грн., або +718,3% порівняно з 2016 роком), надходження від операційної оренди (+1628 тис. грн., або +75,3% в порівнянні з 2016 роком).

Основними напрямками використання грошових коштів стали: витрати на оплату товарів, робіт, послуг ( у 2017 році зменшилися на 236824 тис. грн., або на 19,92%), витрати на оплату авансів ( у 2017 році збільшилися порівняно з 2016 роком на 137585 тис.грн., або на 16,6%), витрати на оплату повернення авансів (у 2017 році збільшилися на 49041 тис. грн., або на 48,96%).

За результатами проведеного аналізу рентабельності з'ясувалося, що в 2017 році показники рентабельності капіталу, необоротних активів, оборотних активів, та продажу мали від'ємне значення, що свідчить про збиток, який підприємство отримує з кожної гривні коштів, вкладених у нього. Але порівняно з 2016 роком ці показники зросли на 56,48%, 53,44%, 60,16% та 48,67% відповідно.

Показники рентабельності власного капіталу, операційних витрат та продукції за валовим прибутком мали позитивне значення, проте воно у 2017 році порівняно з 2016 роком мало тенденцію до зниження на 52,17%, 40,74% та 33,36% відповідно.

Аналіз показників ефективності використання основних фондів показав, що вартість основних фондів протягом року знижувалась. Це

обумовлено тим, що річний обсяг вибуття перевищував річний обсяг надходження.

Аналіз показників стану та руху основних фондів більшою мірою вказує на їх погіршення у 2017 році порівняно з попереднім роком. Зокрема зменшилась частка нововведених основних засобів на 57,65%, частка вибулих основних фондів також зменшилась на 37,64%.

Позитивним є зниження коефіцієнта зносу основних фондів і, відповідно, збільшення коефіцієнта придатності, що вказує на збільшення частки основних фондів, які можуть бути використані у виробничому процесі.

Аналіз фінансових результатів показав що підприємство є збитковим, але можна сказати що у 2017 році його стан покращився (збиток зменшився на 469727 тис. грн., що у відсотках складає 49,56%). Це відбулося завдяки зменшенню фінансових витрат на 753600 тис. грн., або на 42,28%.

Для ефективної організації обліку та нарахування амортизації основних засобів на ПАТ «Запоріжтрансформатор» було запропоновано:

1. Застосовувати бухгалтерські методи нарахування амортизації до об'єктів основних засобів залежно від їх виду та призначення, що дасть змогу покращити ефективність їх використання та відновлення, а також підвищити інвестиційну привабливість підприємства.

2. Зробити амортизацію не видом витрат, а зменшенням податкових зобов'язань. Тобто на суму амортизаційних нарахувань зменшується сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету. Така система нарахування амортизації дозволила б зменшити вартість вітчизняних товарів, що значно підвищило б їх конкурентоспроможність.

3. Періодично слід переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі, якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації.

4. Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським

обліками доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

5. Запропоновано провести розмежування між поняттям «амортизації» та «зносу» та довести, що амортизація – резерв, створений для заміни зношених об'єктів, а знос основних засобів – це регулятив, контрактив, якому в активі вже нічого не протистоїть, тобто – це витрати підприємства, які виникли в результаті реальної втрати об'єктами основних засобів своїх фізичних властивостей. Пропонується застосовувати рахунок зносу не як контрактив до рахунку «Основні засоби», а як доповнюючий до рахунку власного капіталу.

6. Пропонуємо у зв'язку з проблемою нецільового використання сум нарахованої амортизації на законодавчому рівні запровадити документ, який би регулював конкретні цілі витрачання сум амортизації та штрафні санкції за порушення даного нормативного документу.

7. Необхідно уникати недостовірної та формальної оцінки основних засобів, навмисного приховування сум доходів, що суттєво впливають на формування показників податкової, статистичної та фінансової звітності.

Отже, на нашу думку, удосконалення амортизаційної політики та уникнення проблем, пов'язаних з нарахуванням та обліком амортизації на практиці можливе лише у випадку внесення змін на законодавчому рівні.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Аверіна О.І. Комплексний економічний аналіз господарської діяльності: підручник, Мінськ : Амалфея, 2012. 432 с.
2. Баранік О. Функції амортизації на державних підприємствах. *Економічний вісник* 2015. №6. С. 51-54.
3. Бланк І.А. Управління формуванням капіталу: навч. посіб., Київ : Ніка Центр, 2011. 512 с.
4. Болюх М. А. та ін. Економічний аналіз : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2010. 556 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир : ПП «Рута», 2012. 591 с.
6. Ващук С.К. Ведемо позабалансовий облік амортизації. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 31. С. 25-30.
7. Владко І.В. Що змінилося у нормах амортизації у 2017 році. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 56. С. 3-6.
8. Гетьман О. Економіка підприємства : навч. посіб. Дніпро : Центр навчальної літератури, 2010. 487 с.
9. Голов С.С. Дискусійні аспекти амортизації. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2015. №5. С. 3-8.
10. Голов С.С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 8. С. 9-15.
11. Гольцова С.М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Суми : Університетська книга, 2017. 254 с.
12. Горбачова Л.В. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник студентського науково-го товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. Т. 2. №10. С. 153-157.
13. Городянська Л.М. Амортизаційні нарахування в єдиній системі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 7. С. 37-40.

14. Городянська Л.В. Амортизація : функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 57–68.

15. Громов В.В. Бухгалтерська амортизація основних засобів : обираємо метод та обліковуємо. *Все про бухгалтерський облік*. 2016. № 31. С. 47-49.

16. Долішня Т.І. Міжнародний досвід обліку основних засобів : порівняльний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. №28(2). С. 126-129.

17. Жолнер І.К. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. С. 85-134.

18. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник. Львів : Львівська політехніка, 2005. 714 с.

19. Задорожній З.Р. Проблеми обліку основних засобів та капітальних інвестицій. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2012. -№7.

20. Зубрицька І.С. Актуально про податкову амортизацію. *Дебет кредит*. 2018. № 18. С. 15-17.

21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Дата оновлення : 29.10.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення : 01.11.2019).

22. Кім Г.Г. Бухгалтерський облік : первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2014. 440 с.

23. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика: навч. посіб. 2-ге вид, перероб. і доп. Львів : «Магнолія 2006», 2017. 440 с.

24. Кірсанова Т.О. Організація та пропозиції щодо вдосконалення обліку амортизації основних засобів. *Вісник СумДУ*. 2014. №1.С. 64 – 68.

25. Кленін, О. В. Вдосконалення механізму відтворення осново капіталу промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. економ. наук:

08.06.01. Маріуполь, 2013. 20 с.

26. Короленко В.О. Особливості обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. Т. 2. № 10. С. 183-187.

27. Косова Т. Д., Сухарев П. М. Організація і методика економічного аналізу : навч. посіб., Київ : Центр учбової літератури, 2012. 528 с.

28. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів. *Фінанси України*. 2016. №7.

29. Любар О.О. Амортизація : економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 117-131.

30. Мазур А.М. Амортизаційна політика: теоретичні аспекти та роль у підвищенні ефективності діяльності суб'єктів підприємництва. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Вип. 5(05). С. 294-298.

31. Макієнко Ю.В., Шмиголь Н.М. Аналіз закордонного досвіду у сфері методів нарахування амортизації. *Приазовський економічний вісник*. 2019. № 5(16). С 98-105.

32. Макієнко Ю.В., Шмиголь Н.М., Уманська Ю.М. Теоретична сутність поняття «амортизаційна політика» та її вплив на ефективність діяльності суб'єктів господарювання. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі : тренди та перспективи: матеріали Нац. наук.-практ. конф., м. Тернопіль 7. листоп. 2019 р. Тернопіль, 2019. С. 363.

33. Макієнко Ю.В., Шмиголь Н.М. Формування облікової політики щодо основних засобів на ПАТ «Запоріжтрансформатор». Облікова політика підприємства : сучасний стан, проблеми формування та шляхи вирішення. зб. доп. наук.- практич. семінару / за ред. Н. М. Проскуріної. Запоріжжя, 2019. С. 25-26.

34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. Дата оновлення

: 30.12.2013 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03> (дата звернення: 20.11.2019).

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Дата оновлення : 01.01.2012. URL : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення : 01.11.2019).

36. Орлов, П., Орлов С. Про використання в Україні різних систем амортизації. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 12. С. 38-44.

37. Парнюк, В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів. *Актуальні проблеми економіки*. 2017. №5. С. 166-172.

38. Римар Ю.Я., Ткачук Г.Ю. Сутність необоротних активів підприємства та особливості управління ними. *Молодий вчений*. 2017. №26. С. 34-37.

39. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення : 11.12.2019. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.12.2019).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ МФУ від 27.04.2000 р. Дата оновлення : 29.10.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 12.12.2019).

41. Полуянова, О. І. Завдання підсистеми управління відтворення основних засобів на підприємстві в сучасних умовах господарювання. *Економіка розвитку*. 2014. №1(69). С. 83–88.

42. Попова В.Д. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів. *Молодий вчений*. 2018. № 10(1). С. 374-380.

43. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1591). Дата оновлення: 18.03.2014 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (дата звернення 20.10. 2019).

44. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Історія обліку та контролю



господарської діяльності: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2013. 223 с.

45. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства : навч. посіб. 4-те вид. перероб. і доп. Київ : Знання, 2009. 704 с.

46. Сопко, В.В., Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2016. 412 с.

47. Статистичний бюлетень. *Статистичний щорічник України*. Київ: Держкомстат, 2010.

48. Степанов, І.Г. Систематизація показників аналізу відтворення основних фондів. *Вісник Пермського університету*. 2012. № 1(12). С. 66–76.

49. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік. навч. посіб., 2-ге вид., Київ : Знання, 2014. 663 с.

50. Хомин П. Я., Пиріг І.М. Амортизація економічний зміст та методика відображення. *Фінанси України*. 2017. № 6. С56-63.

51. Цокол С. Амортизація в бухгалтерському обліку. *Збірник систематизованого законодавства*. 2017. № 2. С. 50-53.

52. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. №8. С.6-8.

53. Шершун І. Ковтун О. Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. *Все про бухгалтерський облік*. 2008. № 35. С. 12-15.

54. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: навч. посіб, Київ.: АСК, 2014. 784 с. 8 Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. Фінансовий аналіз : навч. посіб., Київ : КНЕУ, 2010. 592 с.

55. Шинкаренко О.М., Яценко В.М., Бразілій. Н.М. Фінансовий аналіз : навч. посіб., Черкаси : ЧДТУ, 2010. 267 с.

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

57. Shmygol N. M., Khakimova Kh. R., Makiienko Yu. V., Shmygol Ye. I. Financial results management methods based on the application of different amortizations' methods. *Bulletin of Zaporizhzhia National University economic sciences*. 2019. № 4 (44). С. 73-77.
58. Addis, C. S. Bank Reserves and Depreciation. *The Economic Journal*. 2019. №2(42). pp. 414-417.
59. Allison, J. E. Depreciation. *The Economic journal*. 2017. №8. P. 198-213.
60. Loebenstein J. S. Growth and depreciation. *The Economic journal*. 2018. №4(17). pp. 118-124.
61. Dimitrov K.A. Relation between amortization rate and profit. *The Economic journal*. 2016. №2. pp. 55-68.
62. Stamp, J. C.; Leake, P. D. Depreciation and Wasting Assets. *The Economic journal*. 2019. №86. pp. 280-283.