

1.9. Особливості обліково-аналітичного забезпечення наявності та руху основних засобів на підприємстві: сучасний стан та перспективи розвитку

Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку та внутрішнього аудиту основних засобів, яка б відповідала вимогам управління. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища .

З погляду економічної теорії, основні засоби - це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт. Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що питання уточнення термінології є дискусійним і досить актуальним.

Спираючись на думки багатьох вітчизняних авторів, зазначимо, що основні засоби - це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт. Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що питання уточнення термінології є дискусійним і досить актуальним.

Для здійснення виробничої діяльності більшості підприємствам потрібні основні засоби тобто засоби праці. Від предметів праці вони відрізняються тим, що беруть участь у виробництві протягом кількох років, зберігаючи при цьому свою натуральну форму і фізичні властивості. Засоби праці зношуються поступово, а отже, переносять свою вартість на виробництво продукції частинами. Основні засоби є важливою умовою і фактором забезпечення ефективної діяльності підприємств. В бухгалтерському обліку основні засоби виділено в окремий об'єкт.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям:

- матеріальність - наявність фізичної форми;
- сфера дії - утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- тривалість очікуваного строку використання - мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

До основних засобів належать: інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, передавальне устаткування, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби.

Облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів. Крім того, основні засоби поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти, по яким амортизація не нараховується (земля). П(С)БО 7 при встановленні критеріїв належності матеріальних активів до основних засобів надає перевагу їх призначенню і не висуває обмеження щодо їх вартості. Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити ряд наступних завдань (рис. 1).

Для ефективного ведення обліку і забезпечення контролю збереження основних засобів кожному об'єкту основних засобів (інвентарному об'єкту) незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі або на консервації, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку повинен привласнюватися відповідний інвентарний номер, який позначається на ньому шляхом прикріплення металевого жетону, нанесення фарбою, насічки або таврування.

Інвентарний номер, привласнений об'єкту основних засобів, зберігається за ним на весь період його знаходження на даному підприємстві та вказується в усіх первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку. У тих випадках, коли інвентарний об'єкт має кілька частин, які мають різний строк корисного використання і враховуються як самостійні інвентарні об'єкти, кожній частині привласнюється окремий інвентарний номер.



Рис. 1. Основні завдання організації обліку основних засобів

Якщо по об'єкту, який складається з кількох частин, встановлений загальний для об'єкту строк корисного використання, вказаний об'єкт

обліковується за одним інвентарним номером. Інвентарні номери списаних з бухгалтерського обліку об'єктів основних засобів не привласнюються знову прийнятим до бухгалтерського обліку об'єктам протягом п'яти років по закінченні року списання.

Структурна особливість ретельного ведення обліку основних засобів сільськогосподарськими підприємствами представлена на рисунку 2.



Рис. 2. Теоретичний аспект обліку надходження та руху основних засобів

Дані рисунку 2. свідчать, що теоретичні особливості обліку основних засобів включають їх ретельне групування, аналіз, збереження, рух та використання протягом усього операційного циклу супроводжується рядом первинних документів, реєстрів обліку, а також звітності підприємства. Правильність обліку та контроль за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Важливим аспектом оптимального надходження, збереження, використання та руху основних засобів супроводжується налагодженою системою аудиту, як незалежного, так і внутрішнього. При сучасному високому технічному рівні промислового виробництва величина і прогресивність основних виробничих засобів, їх технічний стан значною мірою визначають потенційні можливості промислового виробництва, його потужність.

Відповідно до сучасних вимог впливає потреба в аналізі забезпеченості виробництва основними засобами, їх технічного стану і використання, а також оцінці їх впливу на зростання обсягу продукції, зниження собівартості продукції і, як наслідок, збільшення прибутку від реалізації продукції. Основні завдання аналізу представлені на рисунку 3.



Рис. 3. Завдання аналітичного забезпечення основних засобів

Моральний і фізичний знос основних засобів та доведення їх технічного стану відповідно до останніх досягнень науки і техніки протікають в процесі їх неперервного оновлення – руху основних засобів. Оновлення основних засобів здійснюється у формі їх заміни більш досконалими і ефективними, реконструкції і модернізації окремих груп і видів. Рух основних засобів – це, по суті, з одного боку, введення нових, сучасних технічних засобів у будь-якій із перерахованих форм, а, з іншого боку, виведення застарілих засобів праці в результаті їх фізичного і морального зносу. Відповідно для оцінки руху основних засобів застосовуються коефіцієнт оновлення і коефіцієнт вибуття, які характеризують інтенсивність введення і вибуття окремих видів і груп основних засобів та їх сукупність. Для оцінки тенденції зміни обсягу і руху основних фондів та їх відтворення використовуються їх баланси. Так, баланс основних фондів за повною первісною вартістю має вигляд:

$$OЗп + OЗв = OЗвив + OЗк \quad (1.1);$$

де, OЗп, OЗк – вартість основних засобів відповідно на початок і кінець звітнього періоду;

OЗв – вартість придбаних основних фондів за звітний період;

OЗвив – вартість виведених з експлуатації основних фондів за звітний період.

На підставі балансу визначається система показників, які характеризують рух основних засобів, зокрема:

- Коефіцієнт оновлення основних засобів (Кон) характеризує частку введених у дію основних засобів за певний період у загальній вартості основних засобів на кінець звітнього періоду.

$$Kо = OЗв / OЗк \quad (1.2);$$

- Коефіцієнт вибуття основних засобів (Кв) характеризує частку виведених основних засобів за певний період у загальній вартості основних засобів на початок звітнього періоду.

$$Kв = OЗвив / OЗп \quad (1.3);$$

До показників, що характеризують рух основних засобів, крім вищезазначених, відносяться:

- Коефіцієнт ліквідності основних засобів:

$$K_{л} = OZ_{л} / OZ_{п} \quad (1.4);$$

де, $OZ_{л}$ – ліквідаційна вартість (залишкова вартість основних засобів, що вибули в результаті зношування);

- Коефіцієнт (темп) приросту вартості основних засобів:

$$K_{пр} = OZ_{в} - OZ_{вiev} / OZ_{п} \quad (1.5);$$

- Коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів

$$K_{кмп} = OZ_{вiev} / OZ_{в} \quad (1.6);$$

- Інтенсивність заміни основних засобів

$$I_{з} = OZ_{л} / OZ_{в} \quad (1.7);$$

Показники руху основних засобів можна оцінювати у цілому за сукупною вартістю основних засобів, за активною частиною і окремими видами (групами) основних засобів.

Для оцінки ефективності використання основних засобів використовується система показників – загальні і часткові. Найбільш узагальнювальним показником використання основних засобів є фондоддача, яка визначається за формулою:

$$F = Q / OZ \quad (1.8);$$

де, Q – обсяг продукції;

OZ – середньорічна вартість основних виробничих засобів.

У чисельнику формули (1.8) найчастіше використовується обсяг виготовленої продукції у вартісному вимірі [35].

В монопродуктових галузях, а також галузях, де виготовляється різноманітна, але близька за споживчою вартістю продукція, в чисельнику формули можуть бути використані відповідно обсяг продукції в натуральному і умовно-натуральному вимірах. В деяких випадках в чисельнику формули використовуються чиста продукція або прибуток. В

останньому випадку по суті розраховується рентабельність основних виробничих засобів.

У випадку використання в чисельнику формули (1.8) обсягу продукції фондоддача показує, скільки продукції відповідно у вартісному, натуральному і умовно-натуральному вимірах отримало підприємство на 1 гривню основних виробничих засобів. Якщо ж в чисельнику формули використовується прибуток, то фондоддача показує, скільки прибутку отримано на 1 гр. основних виробничих засобів. Величина, обернена фондоддачі, являє собою фондомісткість продукції:

$$F_m = OZ / Q \quad (1.9).$$

Фондомісткість показує, скільки потрібно витратити основних засобів на виготовлення одиниці продукції.

Основною проблемою в організації обліку основних засобів більшості підприємств є відсутність певного роду збалансованості щодо їх ретельного і якісного обліку. Дослідження змісту первинних документів і реєстрів з обліку основних засобів господарств свідчить про те, що, з одного боку, вони містять застарілі показники, які не формують підсумкової інформації, а разом із цим у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби», тому носії інформації з обліку основних засобів потребують удосконалення як за складом, так і за змістом.

Наступною проблемою є те, що у процесі введення в експлуатацію або у ході ліквідації об'єкта основних засобів не завжди враховуються їх індивідуальні специфічні особливості. Для професійного і якісного виконання робіт із приймання та списання об'єктів доцільно розроблювати робочу інструкцію з визначенням робіт і порядку їх здійснення для кожного члена комісії, визначаючи при цьому їхню міру відповідальності.

Створення спеціалізованих комісій із працівників, які будуть безпосередньо експлуатувати об'єкти, стимулює приймання лише корисних для їх підрозділів основних засобів, функціональні можливості яких відповідають зазначеним у технічній документації. Так само під час списання

основних засобів необхідно детально обґрунтувати доцільність ліквідації об'єкта, що унеможливить використання ліквідаційної процедури у корисливих цілях окремих осіб.

Стосовно налагодження якісної системи руху документів та їх своєчасного надходження до бухгалтерії, то з цією метою доцільно використовувати графіки документообігу для облікових робіт, в яких зазначалась би кількість примірників кожного документа для оформлення тієї чи іншої господарської операції; відповідальні особи та терміни виконання.

Графіки, розроблені для кожного документа, та графіки роботи бухгалтера конкретно з обліку основних конкретизують зведений графік і допомагають визначити оптимальний склад виконавців і підрозділів, зайнятих створенням кожного документа; забезпечують мінімальні терміни його знаходження у відповідному структурному підрозділі підприємства, що сприятиме зростанню ефективності облікової роботи та посиленню контрольних функцій.

У процесі дослідження встановлено, що у більшості господарств використовується несучільна методика аналізу основних засобів підприємства. З приводу цього постає ряд дискусійних питань стосовно етапності проведення аналізу у господарстві.

На нашу думку, якісний аналіз основних засобів, враховуючи специфіку роботи підприємства, має включати:

- 1) аналіз середовища функціонування підприємства;
- 2) оцінку ефективності використання основних засобів;
- 3) прогнозування чистого доходу (виручки) від реалізації (рис. 4).

Запропонований підхід передбачає використання різноманітних сучасних методів аналізу та дозволяє врахувати вплив зовнішнього і внутрішнього середовища на забезпеченість основними засобами, оцінити вплив факторів на ефективність використання основних засобів, визначити напрями підвищення ефективності використання основних засобів в межах

загальної стратегії розвитку підприємств та спрогнозувати розмір чистого доходу (виручки) від реалізації.

Зважаючи також на недосконалість методики розрахунку ефективності використання основних засобів на підприємстві, пропонуємо до впровадження удосконалену систему розрахунків, що дають змогу оцінити ефективність використання основних засобів досліджуваного підприємства (табл. 1)



Рис. 4. Розроблена методика аналізу ефективності використання основних засобів

Розрахунки за даними показниками підтверджують практичну значимість даного дослідження. Так, за умови підвищення ефективності

використання основних засобів можна оптимізувати та підвищити ефективність використання основних засобів підприємством.

Вважаємо, що за умови впровадження удосконаленої методики аналізу наявності та руху основних засобів, підприємство матиме можливість підвищити ефективність їх використання, виявити резерви оптимізації їх використання, що в кінцевому вираженні вплине на сукупну якість їх експлуатації.

Вважаємо, що налагоджена система обліково-аналітичного забезпечення наявності та руху основних засобів дозволить підвищити рівень оптимальності їх використання у більшості сучасних господарств.

Таблиця 1

Запропонована методика розрахунку ефективності використання основних засобів

Показник	Розрахунок	Значення
Коефіцієнт співвідношення питомої ваги фактично виробленої продукції, що реалізується до загального обсягу	$K_{св} = Q_{пр} / Q_{заг}$	Q _{пр} – кількість продукції, що реалізується; Q _{заг} – кількість загально виробленої продукції.
<i>Зростання даного показника свідчить про збільшення інтенсивності навантаження на об'єкти основних засобів</i>		
Коефіцієнт експлуатації основних засобів	$K_{екс} = \text{ФО} : 365 / \text{ВП}$	ФО – фактичний обсяг зібраної продукції; ВП – установлена виробнича потужність.
<i>Показник характеризує ефективність використання виробничих потужностей на підприємстві</i>		

Зокрема, раціональна деталізація аналітичного обліку дозволить більш чітко та правильно оформлювати вхідну та вихідну документацію господарств. В той же час, своєчасний та правильний аналіз наявності та руху основних засобів дозволить усунути недоліки та «слабкі місця» стосовно ведення фінансово-господарської діяльності з основними засобами окремо взятого підприємства.