

**Міністерство освіти і науки України
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління
фінансово-економічною безпекою**

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ:

**Завідувач кафедри,
д. держ. упр., професор**

_____ **І. П. Приходько**

« ____ » _____ **2022 р.**

ДИПЛОМНА РОБОТА

**Удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії
розвитку основних засобів аграрного підприємства**

**Виконала: здобувач вищої освіти
другого рівня
освітньо-професійної програми
«Облік і оподаткування»
зі спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
Тупика Ю.М.**

Керівник: проф. Васільєва Л.М.

Дніпро – 2022

ДНІПРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку і фінансів
Кафедра обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою
Освітній ступінь магістр
Освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри _____
« ____ » _____ 20 р.

ЗАВДАННЯ
на дипломну роботу здобувачу вищої освіти

ТУПИЦІ ЮЛІ МИКОЛАЇВНИ

- 1. Тема дипломної роботи** «Удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства»
керівник роботи Васільєва Леся Миколаївна, д.держ.упр., професор
затверджені наказом ДДАЕУ від «29» листопада 2021 р. № 3641
- 2. Строк подання студентом роботи** – 10.02.2022 року. _____
- 3. Вихідні дані до роботи** Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 Основні засоби, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», реєстри синтетичного, аналітичного обліку та фінансова звітність ТОВ «Криничанський техноцентр».
- 4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розкрити).** Теоретичні аспекти обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Обліково-аналітичний інструментарій стратегії розвитку основних засобів підприємства. Удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Висновки і пропозиції.
- 5. Перелік графічного матеріалу** (з точним зазначенням обов'язкових креслень). Оцінка фінансової стійкості ТОВ «Криничанський техноцентр» за 2016-2020 рр. Організація бухгалтерської служби в ТОВ «Криничанський техноцентр». Система обліково-аналітичного забезпечення щодо обґрунтування стратегії розвитку основних засобів. Порядок відображення в бухобліку господарських операцій, які пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням основних засобів. Концепція комплексного підходу щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання _____ лютий 2021 р. _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні аспекти обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства.	лютий 2021 р.	
2	Фінансово-економічна характеристика господарства. характеристика роботи служби фінансово-економічної безпеки підприємства та оцінка її стану за окремими складовими	березень 2021 р.	
3	Обліково-аналітичний інструментарій стратегії розвитку основних засобів підприємства.	червень 2021 р.	
4	Удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства	жовтень 2021 р.	
5	Висновки і пропозиції	грудень 2021 р.	
6	Оформлення дипломної роботи	лютий 2022 р.	

Здобувач _____ Тупика Ю.М.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ Васільєва Л.М.
(підпис) (прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА	9
1.1. Понятійний апарат основних засобів та амортизаційної політики як основних категорій обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів	9
1.2. Проблематика обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів підприємства	15
1.3. Порівняльний аналіз нормативно-правового регулювання обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів в Україні та за кордоном	22
Висновки до першого розділу	28
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА	30
2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства	30
2.2. Організація роботи бухгалтерської служби та базові засади облікової політики підприємства	34
2.3. Аналіз обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів підприємства	41
Висновки до другого розділу	47
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА	49
3.1. Концепція комплексного підходу щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів	49
3.2. Методичні рекомендації щодо вдосконалення облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів	57
3.3. Рекомендації щодо комплексного аналізу основних засобів для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства	64
Висновки до третього розділу	71
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	78
ДОДАТКИ	83

РЕФЕРАТ

Тема Удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства

Дипломна робота: 77 ст. основного тексту, 2 табл., 8 рис., 7 додатків, 50 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень формування обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства.

Методи дослідження складають праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань теорії та методології бухгалтерського обліку та податкового обліку основних засобів, їх економічного аналізу, оцінки ризиків та стратегії розвитку; матеріали наукових конференцій та прикладних досліджень у цих галузях, періодичні науково-практичні видання, методичні та довідкові матеріали. Для вирішення поставлених завдань застосовувалися методи системного аналізу та синтезу, зведення та угруповання, класифікації, моделювання, методи фінансового аналізу, балансовий метод та інші методи, що дозволило забезпечити достовірність та обґрунтованість висновків та пропозицій.

Розглянуто розглянути теоретичні аспекти обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Охарактеризовано фінансово-економічну характеристику підприємства. Проаналізовано організаційну роботу бухгалтерської служби та базові засади облікової політики підприємства. Здійснено аналіз обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів підприємства. Намічено напрями удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Визначити рекомендації щодо комплексного аналізу основних засобів для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства.

Результати дослідження прийняті до розгляду в ТОВ «Криничанський техноцентр» Криничанського району Дніпропетровської області.

КЛЮЧОВІ СЛОВА

ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ПРОЦЕС ВІДНОВЛЕННЯ, АМОРТИЗАЦІЯ, ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ, СТРАТЕГІЯ

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ПРОЦЕСС ВОССТАНОВЛЕНИЯ, АМОРТИЗАЦИЯ, УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ, СТРАТЕГИЯ

KEYWORDS

FIXED ASSETS, RECOVERY PROCESS, DEPRECIATION, ACCOUNTING AND ANALYTICAL TOOLS, STRATEGY

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Для інноваційно-технологічного переозброєння вітчизняних підприємств необхідний новий, науково обґрунтований, стратегічно-орієнтований підхід до розвитку основних засобів, що базується на комплексному обліково-аналітичному забезпеченні, що дозволяє формувати достовірну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, та сприяє утворенню джерел цільового фінансування підприємства. З позиції обліково-економічних наук вирішення цього завдання потребує нових облікових політик та аналітичного інструментарію, а також розробки варіативних стратегій розвитку основних засобів та їх обліково-аналітичного обґрунтування, що й визначило вибір теми дипломного дослідження.

На формування авторської концептуальної позиції вплинули науково-методичні підходи щодо обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства та оцінки ризиків підприємств таких вчених, як Богацька Н.М., Венгерук Н.П., Гуренко Т.О., Домбровська Н.Р., Зюкова М.М., Лисенко Н.М., Макаренко А.П., Овод Л.В., Рябчук О.Г., Стригуль, Л.С. та ін. Проте, глобальні виклики та потреби підвищення конкурентоспроможності підприємств, насамперед фондомістких галузей, що відіграють ключову роль в економіці, вимагають формування нового стратегічно-орієнтованого підходу до розвитку основних засобів, і у зв'язку з цим удосконалення теорії, методів, методик обліково-аналітичного інструментарію для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів, послужило науковим орієнтиром та метою дипломної роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета полягає в удосконаленні обліково-аналітичного інструментарію, що забезпечує інформаційно-методичну базу для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства, що має затребуваність для фондомістких галузей економіки.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- розглянути теоретичні аспекти обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства;
- охарактеризувати фінансово-економічну характеристику підприємства;
- проаналізувати організаційну роботу бухгалтерської служби та базові засади облікової політики підприємства;
- здійснити аналіз обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів підприємства;
- намітити напрями удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства;
- визначити рекомендації щодо комплексного аналізу основних засобів для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень формування обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства.

Методи дослідження складають праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань теорії та методології бухгалтерського обліку та податкового обліку основних засобів, їх економічного аналізу, оцінки ризиків та стратегії розвитку; матеріали наукових конференцій та прикладних досліджень у цих галузях, періодичні науково-практичні видання, методичні та довідкові матеріали. Для вирішення поставлених завдань застосовувалися методи системного аналізу та синтезу, зведення та угруповання, класифікації, моделювання, методи фінансового аналізу, балансовий метод та інші методи, що дозволило забезпечити достовірність та обґрунтованість висновків та пропозицій.

Інформаційною базою дипломної роботи стали нормативні документи, законодавчі акти; теоретичні та практичні матеріали вітчизняних та зарубіжних фахівців, матеріали web-сайтів вітчизняних та зарубіжних організацій, облікова політика та звітність підприємства.

Наукова новизна дипломної роботи полягає у розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Найбільш вагомими є:

набули подальшого розвитку:

- концептуальні положення, що розкривають сутність основних засобів та амортизаційної політики як основоположних категорій обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів;

- розроблено концептуальну модель системи обліково-аналітичного забезпечення для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів, що об'єднує та взаємопов'язує обліково-аналітичне забезпечення, а також дозволяє оцінити вплив факторів, достатність інформаційної бази, наявність джерел фінансування оновлення основних засобів для вибору найбільш відповідної альтернативної стратегії;

- методичні рекомендації щодо розвитку облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів, подані у вигляді пропозицій щодо вдосконалення регулювання облікового процесу, спрямованого на стимулювання формування ресурсів цільового фінансування оновлення основних засобів, а також методики розробки внутрішньої амортизаційної політики, що відповідає стратегічним завданням підприємства на різних стадіях його розвитку.;

- запропонована комплексна методика аналізу основних засобів, яка складається з трьох етапів, кожен із яких містить кілька кроків: аналіз основних засобів підприємства оцінка основних засобів; формування загальної характеристики основних засобів.

Апробація результатів роботи. Результати дипломного дослідження

доповідались та обговорювались на міжнародній науково-практичній конференції: «Забезпечення сталого розвитку аграрного сектору економіки: проблеми, пріоритети, перспективи» (м. Дніпро, 2021 р.).

Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 50 найменування, містить 2 таблиці, 8 рисунків, 7 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 77 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Понятійний апарат основних засобів та амортизаційної політики як основних категорій обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів

Глобалізація, як головна риса ХХІ століття, з кожним роком все більшою мірою модифікує різні сфери життєдіяльності людини. Найяскравіше її процеси проявляють себе в такому важливому громадському фундаменті як економіка, що відчувається усіма економічними суб'єктами у зміні правил їх функціонування. Поточні економічні реалії спрощуються та ускладнюються одночасно. Так, мінімалізм, що розвивається, можна помітити щодо інформаційної сторони бізнесу: суспільство і виробники, через трансцендентність національних кордонів та всюдисутністю інтернет-простору, тепер комунікують немов через єдиний глобальний канал, що дозволяє отримувати як достовірну і повну інформацію про продукцію (у тому числі умови її виробництва, екологічності, якості), так і консолідовані дані про бажання та уподобання споживачів.

У той самий час, таке вимушене забезпечення прозорості інформації та громадський контроль споживчою перевагою диктують і жорсткіші умови конкурентної боротьби, що ускладнюють утримання позицій на ринках [5]. Переважна більшість найважливіших конкурентних переваг, як, наприклад, низький рівень браку, висока якість збирання продукції, виробництво за останніми технологіями, конкурентне співвідношення ціна-якість (за рахунок зниження собівартості в частині амортизаційних відрахувань), стабільність у термінах та обсягах виробництва безпосередньо пов'язані із засобами виробництва, основними засобами.

Що ж розуміється під основними засобами для формування облікового-аналітичного забезпечення їх розвитку? Згідно з основним документом, що регулює облік основних засобів в Україні – Положення з бухгалтерського обліку 7 «Облік основних засобів», «активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, здавання в оренду або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк використання яких більше одного року» [39].

Але, незважаючи на визначеність та загальновикористовуваний характер поняття в Положенні, у науковій та навчальній літературі точаться дискусії щодо економічної природи основних засобів. Так, одночасно з поняттям «основні засоби» також використовуються такі поняття як «основний капітал» і «основні фонди». Але чи є вони рівнозначними?

Щоб відповісти на це питання, звернемося до історії економічних вчень. Спочатку було запроваджено поняття «основний капітал». Його автором є засновник та найяскравіший представник класичної школи політекономії Адам Сміт, який мав на увазі під поняттям «капітал, спрямований на покращення землі, купівлю машин чи інструментів, або інших подібних предметів, що приносять дохід чи прибуток без переходу від одного власника до іншого або без подальшого обігу» (цитуються за [15]). Далі поняття основного капіталу розвивалося, і вже сьогодні існує безліч його трактувань, причиною чого є багатосторонній характер категорії, що обговорюється.

Більшість підходів західної економічної думки зводяться до визначення основного капіталу як суми капіталу, вкладеного в що у кількох циклах виробництва капітальні активи [12]. Тобто «основний капітал» тут ототожнюється з основними коштами, тоді як для вітчизняної облікової практики характерно сприйняття основних засобів як частини основного капіталу, що містить ще й нематеріальні активи, прибуткові вкладення в матеріальні цінності та довгострокові фінансові вкладення [7]. А в соціалістичній економіці категорія «основний капітал» була зовсім

виключена з термінології її замінило поняття «основні фонди». Щодо ототожнення поняття основних фондів з поняттям основних засобів також Існує дві протилежні думки. Одна група вчених-економістів вважає поняття синонімічними та при використанні поняття «основні засоби» у дужках наводить доповнення «фонди». Так, згідно з визначенням Гавриловського О.С., Стащенко Ю. В., основні фонди – це сукупність виробничих, матеріально-речових цінностей, що діють у процесі виробництва протягом тривалого періоду часу, зберігаючи при цьому протягом усього періоду натурально-речову форму і переносячи свою вартість на продукцію частинами принаймні зносу у вигляді амортизаційних відрахувань [8]. Інша ж група вчених вважає поняття різними. Так, згідно з визначенням фінансово-кредитного словника за редакцією Іванова Н.А., «основні кошти – це кошти, вкладені у наявні основні фонди» [16].

При цьому під основними фондами розуміється сукупність створених суспільною працею матеріально-речових цінностей (у вартісному вираженні), які служать протягом тривалого періоду і втрачають свою вартість частинами [44].

Пропонуються й інші підходи до трактування понять «основний капітал», «основні фонди» та «основні засоби». Основні засоби - це кошти, вкладені в сукупність матеріально-речових цінностей, що належать до засобів праці [34].

Основні засоби є кошти, вкладені в основні фонди. За своїм економічним змістом основними фонди є багаторазово використовувані у господарській діяльності засоби праці, що зберігають початковий зовнішній вигляд (форму) протягом тривалого з поступовою втратою своєї вартості принаймні зносу. Зі сказаного вище, хоча поняття «основні фонди» і «основні кошти» тісно взаємопов'язані, різниці між ними істотні. Вони зводяться до того, що «основні фонди» функціонують протягом тривалого часу, зберігаючи при цьому свою натурально-речову форму, а «основні засоби», авансовані на термін функціонування основних фондів, повертаються

частинами в міру нарахування амортизації [20].

Основні засоби – частина майна, що використовується як засоби праці в процесі виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців [48].

Таким чином, пропонуємо таке визначення, згідно з яким основні засоби – це умовне вартісне вираження засобів праці, які є сформованими в результаті фінансово-господарських операцій матеріально-речовими цінностями тривалого користування (більше 12 місяців), необхідні для здійснення господарської діяльності підприємства. Застосування у визначенні слова «умовне» якраз відображає всю складність натурального та вартісного вираження категорії, що обговорюється. Рамки умов диктуються нормативно-правовими та внутрішньоорганізаційними обліковими та методичними забезпеченнями.

Важливу роль в процесах розвитку основних засобів відіграє амортизаційна політика, яка визначає правила обліку основних засобів та амортизації, а також створює умови формування фінансових джерел для їх подальшої модернізації та оновлення. Але за всієї важливості амортизаційної політики, досі немає її чіткого визначення, причина чого у недостатньо повному і певному розкритті суті амортизаційної політики.

В економічному середовищі існують різні думки щодо першої появи поняття та процесу амортизації. Одна частина економістів стверджує, що поняття амортизації було знайоме вже ранньохристиянському Римі [15]. Друга частина наполягає на зародженні амортизації в середні віки, базуючись на факті реєстрації схожого на амортизацію інструменту у звітності Барселонського відділення компанії Франческо Датіні (з 11.07.1397 до 31.01.1399 рр.) на рахунку збитків та прибутків [15]. Але найбільш підтримуваною точкою відліку історії амортизації прийнято вважати 1588, коли Джоном Мелісом, в процесі розвитку подвійної бухгалтерії, було введено поняття амортизації. Згідно з першим поняттям, амортизація була прямою витратою нерухомого майна [12].

Не дивлячись на появу даного процесу у XIV столітті, застосовуватися у світовому масштабі амортизація почала лише з середини XIX століття. На думку професора Я.В. Соколова, який присвятив значну частку своїх робіт історії бухгалтерського обліку, інтерес до амортизації був спровокований індустріальним розвитком і масштабною спорудою залізниць, навіщо було необхідно залучення значних капіталів [46]. Залучені колективні ресурси для фінансування витрат на будівництво підлягали списанню в момент їх понесення, через що на початкових етапах будівництва фіксувалися значні суми витрат і збитки, а на подальших етапах в обліку утворювалися вже великі суми прибутку, з яких акціонери вимагали свою частку у вигляді значних дивідендів. Менеджмент будівельних підприємств того часу прагнув утримати частину прибутку, щоб у певний момент не зіткнутися з проблемою відсутності коштів для відновлення зношених основних засобів: рухомого складу, шляхів, будівель та споруд та іншого [46], у чому змогла допомогти амортизація.

Ядром амортизаційної політики є амортизаційний процес, що представляє собою суто економічну операцію, що полягає в систематичному та порційному закладанні інвестиційних витрат на засоби праці у вартість продукту діяльності організації. Основна мета амортизаційного процесу полягає у поверненні інвестованої в майно, що амортизується, суми, а також у формуванні економічного відображення масштабів зносу (іншими словами, економічного зносу) для забезпечення процесів управління та планування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Для організації амортизаційного процесу потрібна сукупність науково-практичних документів, що визначають механізми його здійснення та методичний інструментарій, що в сукупності і складає амортизаційну політику, в якій можна виділити два основні види – державну амортизаційну політику та амортизаційну політику економічного суб'єкта. З метою формування теоретичних основ облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства запропонуємо такі визначення

амортизаційних політик [32].

Державна амортизаційна політика є закріплена в нормативно-правових положеннях система правил обліку основних засобів та амортизації, сформована з метою регулювання та стимулювання розвитку, що належать економічним суб'єктам основних засобів відповідно до поставлених макроекономічних завдань. Останніми можуть бути, наприклад, прискорення науково-технічного процесу, скорочення екологічних екстерналій, зниження рівня зносу основних засобів як компонента національного багатства. Цей вид амортизаційної політики проводиться через нормативно-правові документи - податковий кодекс та правила бухгалтерського обліку.

Податковий кодекс є головним регулятивом, через який законодавець окреслює та обмежує межі для економічних суб'єктів переслідування їх інтересів, спрямовує в потрібне суспільству напрям, коригуючи поведінку через необхідність сплати податків (і штрафів) та супутнє цьому бажання зробити сплату з мінімальними витратами [35]. А національні правила та стандарти бухгалтерського обліку утворюють методичну основу внутрішньоорганізаційної амортизаційної політики, її положення використовуються та інтерпретуються економічними суб'єктами з урахуванням їх стратегічних інтересів складання внутрішніх облікових положень.

Таким чином, амортизаційна політика підприємства (внутрішньоорганізаційна) – це сформована відповідно до стратегічних інтересів підприємства, але у межах чинних нормативно-правових положень, що регулюють облікове забезпечення, система правил обліку основних засобів та амортизації, закріплена у внутрішніх положеннях підприємства з метою ведення внутрішньоорганізаційного обліку (бухгалтерського, податкового, управлінського).

Обидва види амортизаційної політики перебувають у тісному взаємозв'язку та взаємозалежні одна від одної: державна політика через систему податків та штрафів задає «правила поведінки» для підприємств, а

безліч результативних факторів діяльності останніх (наприклад, умови функціонування економічних суб'єктів, їх економічну поведінку тощо) створюють необхідність коригування вжитих заходів та запровадження нових на державному рівні. Проте, основу обох видів амортизаційної політики лежить єдине ядро – амортизаційний процес.

1.2. Проблематика обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів підприємства

З державної точки зору, амортизаційні відрахування, спрямовані на інвестиції, є особливим і найефективнішим драйвером національного економічного розвитку. Незважаючи на те, що можливість використання такого важеля має свої витрати у вигляді поступки частини податку на прибуток економічним суб'єктам, ефект від амортизаційного стимулювання відновлювальних процесів дозволяє отримати набагато більше – підвищити конкурентоспроможність та якість вітчизняної продукції. Саме тому, в розвинених країнах за останні 50 років амортизаційна політика стала одним із головних інструментів стимулювання економічного зростання: згідно зі статистичними даними, частка амортизаційних відрахувань у загальних інвестиціях в основний капітал в економічно розвинених країнах з середини минулого століття збільшилася з 25-30% до стабільно дотримуючого сьогодні 70-80% [31]. Такі структурні зміни інвестиційної стратегії дозволили досягти стабільного та відносно оптимального стану основних засобів, статистика показує, що станом на період з 2005 по 2020 рр. найнижчий середній рівень зносу основних засобів зафіксований у Франції (34%), а найвища у Фінляндії (43%), що є невід'ємною умовою залучення таких резервів конкурентної переваги як безперебійне виробництво продукції з високим рівнем якості.

Україна відстає за рівнем оптимальності стану основних засобів від найвищого середнього рівня на цілих 5 пунктів (середній рівень зношування

в Україні за період з 2005 по 2020 рр. становить 48%). Стратегія інноваційного розвитку України до 2030 наголошує на факт знаходження вітчизняних підприємств системотворчих галузей економіки на середньому рівні розвинених країн за використовуваними технологіями і констатує проблему низького попиту на інновації [50].

Але що стало причиною такого стану основних засобів? Відповісти питанням дозволить ретроспективний погляд на значні зміни у амортизаційної політиці України. Радянська амортизаційна система кардинально відрізнялася від системи, актуальної на сьогодні. Незважаючи на те, що облікове забезпечення того періоду мало досить правильні, сильні та раціональні основи, на жаль, воно також не було ідеальним, у зв'язку з чим, уже через якийсь час, стали видно вагомні деформації. Так, виявився факт того, що частині амортизаційних засобів, що залишається в розпорядженні підприємства, недостатньо для своєчасного і належного самостійного оновлення основних засобів економічними суб'єктами. Негативно давався ознаки і повільний темп накопичення амортизаційних сум - єдино доступний метод був лінійним методом [9]. Сформований на таких підставах фонд був достатнім лише для здійснення ремонту об'єктів основних засобів, який не можна віднести до ефективних методів оновлення через розвиток цього процесу у часі за вартістю та частотою. Концептуальні основи амортизаційної системи минулого століття цілком зрозумілі – наголос було зроблено на екстенсивний розвиток виробничих потужностей, збільшення кількості підприємств для підйому національної виробничої потужності, а не інтенсивне. Але негативним наслідком такого акценту стали процеси відставання виробничих технологій країни від світового науково-технічного процесу та наростання зносу основних засобів.

З метою коригування загального неоптимального економічного стану, на наступному етапі зміни амортизаційної політики було взято курс на лібералізацію економічних рамок, знизився рівень державного втручання у відновлювальні процеси основних засобів економічних суб'єктів.

Законодавець сподівався на те, що суб'єкти господарювання зможуть самостійно оптимізувати стан їх основних засобів і задіяти в діяльності сучасне обладнання. Так, у 90-х роках минулого століття Рада Міністрів СРСР реформувала правила обліку у бік скорочення термінів амортизації основних засобів, запровадила методи прискореного нарахування амортизаційних відрахувань, скасувала обов'язковість перерахування амортизаційних сум до державних банків для зберігання, а також загальний контроль за їх цільовим використанням, а також звузив кількість категорій об'єктів основних засобів до основних 9 укрупнених груп [17]. Але ці зміни, більшість з яких було імпортовано з практик зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою, досвідченіших у побудові відповідної ринкової парадигми ефективної амортизаційної політики, для вітчизняної економіки виявилися низькоефективними у практичному плані. У пошуках причин невдачі реформи та способів вирішення важливої макроекономічної проблеми оптимізації стану національного основного капіталу вчені пропонують різноманітні варіанти. Нижче наводяться результати аналізу та узагальнення найбільш значимих дискусійних напрямів розвитку амортизаційної політики України:

1. Використання інструменту переоцінки. У 90-х роках минулого століття уряд, чекаючи лише одномоментний стрибок інфляції, з метою придушення його впливу провів одноразову індексну (коефіцієнтну) переоцінку основних засобів підприємств на 01.07.1992 [6]. Однак, наростання темпу інфляції продовжилося, що поставило перед необхідністю проведення переоцінки і на 01.01.1994 [10] і далі періодично до 1998 [26]. Регулярне проведення переоцінок протягом 5 років призвело до того, що балансова вартість основних засобів підприємств п'ятиразово перевищила ВВП країни, а темпи зростання вартості основних засобів практично вдвічі перевершили темпи зростання обсягу виробництва [14].

Наразі інструмент переоцінки став доступним для застосування на мікрорівні: підприємства мають можливість самостійно проводити

переоцінку (як індексну, так і експертну) своїх основних засобів з метою актуалізації їхньої вартості, а також сум амортизації. Але використання переоцінки не стало звичайною практикою, а за фактом диктується певними умовами – необхідністю актуалізації вартості основних засобів при купівлі/продажу часток підприємства, залучення капіталу тощо. Причина цього криється у певному недопрацюванні інструменту. Відповідно до актуальної версії Податкового кодексу України, переоцінка збільшує розмір податкової бази для розрахунку податку на майно [37] (оскільки податок розраховується на основі балансової вартості основних засобів), але при формуванні бази для розрахунку податку на прибуток ефект переоцінки не враховується [37] (амортизаційні відрахування розраховуються на основі вартості основних засобів до переоцінки). Дана обставина знижує привабливість інструменту переоцінки, тому облік результатів переоцінки при формуванні амортизаційних сум, що зменшують податкову базу податку на прибуток, є одним із бажаних заходів, який зміг би підвищити частоту актуалізації вартості основного капіталу, а значить і якість інформаційної бази для прийняття управлінських рішень щодо стратегічного розвитку основних засобів підприємства.

2. Застосування прискорених методів нарахування амортизаційних відрахувань. Застосування прискорених методів нарахування амортизаційних відрахувань надає можливість дострокового накопичення фонду коштів (повернення інвестованих з основного капіталу коштів), необхідного для оновлення основних засобів з метою забезпечення їх відповідності науково-технічному прогресу та конкурентного стану. Саме цим інструментом амортизаційної політики у певні періоди часу користуються багато розвинених країн, наприклад, Сполучені Штати Америки та Німеччина [43]. Звичайно, у нього також є недоліки, серед яких можна відзначити високу вартість надання прискорених методів для державного бюджету, а також інфляційний імпульс, що виникає, викликаний збільшеною (на суму зміщених на початок експлуатаційного терміну амортизаційних відрахувань)

собівартістю і зниженим прибутком у економічних суб'єктів. Для усунення інфляційного імпульсу потрібно проведення додаткових заходів. Сполучені Штати Америки, наприклад, комбінують надання прискорених методів нарахування зі скороченням інших витрат корпорацій з податкової програми, саме податкових ставок [33]. Такі заходи сприяють вивільненню капіталу, на пряму його в інвестиції, а зростання ВВП та збільшення суб'єктів та обсягів оподаткування компенсують втрати від зниження ставок. Вітчизняна амортизаційна практика також містить можливість застосування прискорених методів нарахування, а також коефіцієнтів прискорення при виконанні певних умов, але не так масштабне, як у США.

3. Зміна термінів корисного використання об'єктів основних засобів та кількості амортизаційних груп. Низка вчених наполягає на реформуванні актуальної амортизаційної політики у бік збільшення кількості амортизаційних груп за термінами корисного використання об'єктів основних засобів з метою оподаткування. Основний аргумент позиції у тому, що ширший перелік дозволив би якнайточніше врахувати специфіку умов функціонування тієї чи іншої об'єкта. Але досвід застосування ширшого переліку вже є – у радянський період існувало безліч амортизаційних груп [43] і згодом проводилася їхня оптимізація у бік укрупнення груп. Тому в даному питанні погодимося з Ларка М.І., яка вважає за необхідне провести наступні зміни для оптимізації амортизаційної політики. Вона пропонує регламентувати можливість об'єднання об'єктів однієї функціональної ланки в єдиний укрупнений комплекс для використання єдиного терміну корисного використання [23]. Зазначимо, що цей інструмент використовується у практиці Німеччини. Такий підхід дозволяє знизити трудомісткість розрахунку амортизаційних відрахувань у зв'язку із скороченням кількості об'єктів основних засобів. Також Ларка М.І. пропонує запровадження механізму обліку зміни умов використання об'єкта, що підвищить точність відображення економічного терміну служби об'єктів [23].

4. Проблема нецільового використання амортизаційних коштів.

Використання амортизаційних відрахувань не на відновлювальні процеси об'єктів основних засобів є найважливішим чинником, що призвело основний капітал вітчизняних компаній до їх незадовільного стану. Явище нецільового використання яке зводить до нуля всі позитивні ефекти проведених державою стимулюючих заходів, а й завдає шкоди державного бюджету у розмірах поступки частини прибутку. Тому усунення цього явища відіграє важливу роль для економічного та інноваційного розвитку України.

Механізми контролю за цільовим використанням амортизаційного ресурсу досі використовуються у практиках деяких зарубіжних країн [2], але, здебільшого, цей механізм відсутній як невідповідний принципу вільного розпорядження власним майном у рамках парадигми ринкової економіки. У розвинених західних країнах відсутність інструменту стримування не дає ефективності амортизаційної політики: менеджмент підприємств бачить у основних засобах резерв підвищення конкурентоспроможності і боїться вкладати у нього кошти. Але в Україні спостерігається інша ситуація. У радянські часи здійснювався контроль за цільовим використанням амортизаційних засобів, далі відбулася зміна соціалістичної економічної системи на ринкову, відбулася лібералізація загального економічного підходу і в період розбудови дуже різних систем у країні виникла складна і нестійка економічна кон'єктура, що призвела до певного складу економічного менталітету. Так, неможливість держави контролювати тіньову економіку і кримінальні угруповання, важку і тривалу економічну кризу, відсутність інвестиційного капіталу і брак оборотного капіталу, що утворюється, сформували такий підхід до бізнесу, при якому менеджмент побоювався вкладати гроші в активи з довгим періодом окупності, що особливо нашкодило фондомістким галузям. У нафтогазовій галузі, наприклад, у цей період виникла низка і специфічних факторів, таких як систематичні затримки або навіть неможливість оплати від покупців за поставлений газ [25]. Актуальна на сьогодні вітчизняна економічна кон'єктура досить стабільна і відносно надійна, сповнена інвестиційного капіталу. Але

розуміння амортизаційних відрахувань, що склалося, як «виграних» у держави коштів, а не цільового ресурсу, досі в процесі зміни. Статистика підтверджує, що наша країна не підтримує тренд до стабілізації обсягів та постійного збільшення вкладень у основні засоби.

Для корекції явища нецільового використання вчені пропонують лише один спосіб - регламентувати обов'язкове розміщення амортизаційних коштів на банківському депозитному рахунку [18]. Тобто, відсоток прибутковості за банківським депозитом дозволив би скоригувати амортизаційні кошти на втрату від інфляційних процесів, заповнити їхню купівельну спроможність [18]. Крім того, сам депозитний механізм створив би певні легкі обмеження у вигляді тимчасового відволікання амортизаційних ресурсів у грошах від залучення в операційній діяльності компанії. Але ця пропозиція має низку слабких сторін (таких як, наприклад, недостатність контролю у вигляді депозитних процедур, а також низьку привабливість розміщення коштів за стандартною депозитною ставкою при можливості їх спрямування у вигідніші фінансові вкладення), тому потребує додаткового розвитку.

Підведемо підсумки. На сьогоднішній день не запропоновано цілісної концепції оптимальної амортизаційної політики. Для вирішення актуальних проблем вчені пропонують фрагментарне використання елементів різних практик: інструменти, що застосовувалися у минулому столітті; інструменти із зарубіжних практик (наприклад, діаметральних у підході побудови амортизаційної системи США та Німеччини); регламенти МСФЗ. Це, на наш погляд, зможе допомогти лише тимчасово скоригувати тренди відновлення основних засобів та їхній стан. Для забезпечення довгострокового, правильного та ефективного розвитку основних засобів у національних масштабах, потрібен системний підхід до визначення інструментів амортизаційної політики, тобто необхідна розробка цілісної методики нормативно-правового регулювання облікового забезпечення розвитку основних засобів, що дозволяє вирішити проблему відставання України у динаміці відновлювальних процесів та їх наслідків. Тим не менш, досвід

інших практик справедливо можна розглядати як резерв ідей та інструментів для розробки концепції нового облікового забезпечення розвитку основних засобів підприємства..

1.3. Порівняльний аналіз нормативно-правового регулювання обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів в Україні та за кордоном

Державна амортизаційна політика поводитьсь через нормативно-правові документи, головним чином через Податковий кодекс. Її окремий аналіз не представляє аналітичної цінності, тоді як зіставлення вітчизняної практики із зарубіжними містить: досвід інших країн може допомогти побачити можливості (концептуальні ідеї, інструментарій) на вирішення внутрішніх проблем. Для аналізу обрані системи амортизаційної політики України, Німеччини, США, які розглядаються податкові регламенти нарахування амортизаційних відрахувань з метою формування відрахування з основи сплати прибуток і його зарубіжних аналогів.

Почнемо аналіз із уточнення переліку суб'єктів, наділених правом нарахування амортизації з метою оподаткування. Вітчизняний законодавець надає можливість використовувати відрахування амортизаційних сум з бази оподаткування тільки юридичним особам, а також здійснити невід'ємне поліпшення активу (за згодою орендодавця) орендарам. Німецьке законодавство дотримується наступного підходу: право на амортизаційне відрахування мають як юридичні, так і фізичні особи – бенефіціарні власники [23]. Під останніми розуміються особи, які отримують всі майнові права, вигоди, зобов'язання та ризики, пов'язані з володінням активом (наприклад, у вигляді оренди чи лізингу). У регламентуючих положеннях США можливість відрахування надається особі, яка має право отримувати вигоди та нести зобов'язання, пов'язані з володінням активом, що повторює формулювання політики Німеччини [22].

У вітчизняних реаліях категорія «бенефіціарний власник» сприймається інакше та використовується лише з метою протидії легалізації отриманих злочинним шляхом доходів та фінансування тероризму; в українському контексті бенефіціарний власник це фізична особа, яка в кінцевому рахунку прямо або опосередковано володіє (має переважну участь більше 25% у капіталі) юридичною особою або має можливість контролювати його дії, не має прав або обов'язків, пов'язаних зі своїм становищем [29]. Таким чином, оскільки можливість нарахування амортизації з метою оподаткування під час передачі майнових прав збільшує можливості мінімізувати податкове навантаження, законодавці Німеччини та США диктують вигідніші умови для економічних суб'єктів.

Порушимо питання інформаційної бази для розрахунку амортизаційних відрахувань. Вітчизняні компанії ведуть окремий (паралельний) облік об'єктів основних засобів та амортизації з метою формування бази оподаткування. Причина даного явища криється у вужчому переліку допустимих методів нарахування амортизаційних відрахувань та більш суворому наборі критеріїв до допустимих для амортизації об'єктів. Але чи аналогічний стан справ у Німеччині та США? Для практики Сполучених Штатів Америки також характерна наявність бухгалтерського та податкового обліку як різних процесів. Але Німеччина у цьому напрямі має протилежний підхід: бухгалтерські дані є основою розрахунку податку [8]. Хоча все одно є спеціальні податкові правила і відбувається розстановка пріоритетів, німецька тактика у цьому питанні забезпечує мінімізацію тимчасових та трудових витрат, роблячи облік більш прозорим та практичним. Однак, для німецьких компаній втрачається можливість отримання економії на податках або інших вигод (наприклад, повернення вартості активів у короткі терміни, формування більш привабливих для стейкхолдерів фінансових результатів, тобто використання амортизації при формуванні фінансових результатів як додаткового інструменту досягнення стратегічних завдань організації).

У Німеччині приймаються амортизаційні відрахування по всіх об'єктах

основних засобів. Цей механізм має ряд позитивних ефектів, найголовнішим, у тому числі забезпечення державою стабільності і впевненості для економічних суб'єктів з допомогою гарантії його допомоги через поступку частини прибуток з відновлення необхідного реалізації діяльності основного кошти. Україна в цій частині диктує найневигодніші умови: регламентує найвужчий перелік допустимих до амортизації в податкових цілях активів серед двох інших аналізованих країн.

Найзначнішими за рівнем впливу суми амортизаційних відрахувань інструментами амортизаційної політики є терміни корисного використання об'єкта основних засобів і методи нарахування амортизаційних відрахувань. Почнемо розгляд із першої категорії.

Для вітчизняної практики характерно використання класифікації з метою нормування термінів амортизації об'єктів основних засобів. Відповідно до класифікації в Податковому кодексі України, майно, що амортизується, ділиться на групи за ознакою мобільності. До першої групи відносяться мобільні об'єкти, термін служби яких становить не більше 2-х років; до останньої – найстаціонарніші, термін корисного використання яких становить понад 30 років [22]. США мають аналогічний підхід і регламентують варіацію термінів амортизації залежно від призначення використання активу та системи його амортизації: альтернативної системи (ADS – базується на застосуванні лінійного методу амортизації) [13] та загальної системи амортизації (GDS – базується на застосуванні методу зменшеного залишку) [28]. Для обох практик, як правило, справедлива відсутність необхідності розбиття об'єкта основних засобів з метою обчислення податкової амортизації на складові. Але є й винятки, як приклад яких можна навести розбиття придбаної будівлі, що є єдиним об'єктом власності, на окремі активи, що містяться всередині і підлягають амортизації за іншими умовами.

Однак, німецький підхід протилежний підходам США та України – активи оцінюються на основі принципу «одиниця використання», для якого

характерне таке правило: окремі частини, що взаємопов'язані за функціоналом, мають бути віднесені до одного агрегованого об'єкта, однієї групи [22] тобто у разі розрахунку амортизаційної суми будівлі використовується інформація про загальну суму витрат на придбання або виробництво цілісного об'єкта (будівлі). Не допускається розрахунок амортизаційних сум окремих деталей, наприклад, системи опалення, вікон, стін. Підхід Німеччини у цьому аспекті узгоджується із загальним підходом даної практики – прагненні до мінімізації трудовитрат. Але в даному випадку, спрощення процедури завдає шкоди економічній раціональності: роздільний облік амортизації дозволяє підтримувати об'єкти основних засобів у більш оптимальному стані (наприклад, втрачається можливість заміни опалювальних систем, що прийшли в непридатність, за рахунок амортизаційних засобів через їх недостатність у зв'язку з більш тривалим терміном амортизації будівлі).

Що ж до методів нарахування амортизаційних відрахувань, всі аналізовані країни (США, Німеччина, Україна) використовують лінійний метод нарахування з метою податкового обліку [13], так як він дозволяє поступово списувати вартість основного засобу, і навіть найлегший і прозорий у застосуванні. Використання методу зменшеного залишку на даний момент характерно лише для практик США та України [13], у Німеччині прискорений метод нарахування застосовується лише для об'єктів певного тимчасового проміжку (наприклад, для рухомого майна у 2018-2019 рр.) [13]. Але всі три країни також використовують інші аналогічні інструменти.

Так, як згадувалося раніше, Німеччина використовує метод позачергової амортизації. Українська практика надає можливість використання підвищуючих та знижувальних коефіцієнтів. США широко використовують методи, аналогами яких в Україні є метод зменшеного залишку. Але, крім цього, законодавством Сполучених Штатів підкреслюється, що це лише частина методів, повний перелік ними не

обмежується. У цьому аспекті проявляється кардинальна протилежність підходів Америки та Німеччини – використання безлічі методів і лише одного. Застосування лише одного способу дозволяє отримати більш прозору і зручну порівняння під час аналізу низки підприємств картину, але, водночас, позбавляє можливості врахування специфіки діяльності конкретної організації.

Звернемо увагу на інші облікові аспекти, що також впливають на величину амортизаційного відрахування. Періодичність нарахування амортизації. Для української та німецької практик характерно щомісячне нарахування амортизації [21]. Для Німеччини винятки становлять активи, витрати на придбання яких становлять €250 - €1000 (об'єднані активи), амортизація для яких розраховується на щорічній основі. США нараховують амортизацію кожен «податковий рік», який може встановлюватися на строк менше 12 місяців (так званий, «короткий податковий рік») [22].

Початок нарахування амортизації. Вітчизняне законодавство регламентує початок процесу нарахування амортизаційних відрахувань із місяця, наступного за місяцем введення основного засобу в експлуатацію [21]. Саме цей момент враховується для процесу, ставиться у пріоритет над моментом придбання активу. У німецькій практиці старт розрахунку проводиться у місяці придбання і проходить за схемою, що враховує час амортизації, що залишився, в календарному році введення об'єкта. Наприклад, якщо основний засіб придбано на початку – середині жовтня, то сума амортизації складе $\frac{3}{12}$ від річної суми амортизаційних відрахувань. А об'єднані активи на рік придбання списуються за $\frac{1}{5}$ їхньої вартості. Американська практика не фіксує початок розрахунку амортизації. Для цієї системи характерне правило, яке спрощено називається «умовою запроваджених серед року активів». Згідно з ним, всі придбані протягом року основні засоби враховуються як майно, придбане в середині року [21]. Це означає, що за перший рік амортизація об'єкта буде нарахована у розмірі піврічної суми амортизаційних відрахувань. Існують також інші правила –

«умова введених у середині місяця активів», «умова введених у середині кварталу» та «умова повного місяця» – але вони застосовні лише для певних видів основних засобів [22].

Припинення нарахування амортизації. В українській практиці розрахунок відрахувань провадиться до місяця виведення активу, залишкова вартість об'єкта визнається як витрата на продаж основного засобу [41]. Для Німеччини характерне резервування суми основних засобів, що плануються до висновку у звітному році, відповідно до податкової оцінки. При цьому більш коригування ця сума не підлягає [21]. Американська практика регламентує припинення нарахування амортизаційних відрахувань аналогічно до схеми старту нарахування – згідно з одним із обраних правил. Зазначимо лише, що зміна правила активу не передбачена.

Можливість вибору методів нарахування амортизаційних відрахувань. Для вітчизняної практики характерна можливість вибору методів нарахування амортизаційних відрахувань. Вибраний метод повинен застосовуватися до всіх об'єктів основних засобів організації, за винятком випадку використання нелінійного методу для певних груп об'єктів (наприклад, що належать до 8-10 амортизаційних груп, для яких дозволяється застосування лише лінійного методу) [15]. Змінювати метод платники податків мають право, але з періодичністю раз на п'ять років [22]. Практика Сполучених Штатів також передбачає вибір методів амортизації. Але після того, як для певного об'єкта встановлено конкретний метод, його зміна неможлива, метод підлягає використанню до факту виведення об'єкта зі складу основних засобів організації (крім тих випадків, коли зміни відбуваються і в бухгалтерському обліку, або ж ракурс використання активу змінено протягом терміну його амортизації (наприклад, актив переміщається за межі США).

Таким чином, підходи до стимулювання відновлювальних процесів у країні, нормативно-правового регулювання облікового забезпечення розвитку основних засобів, різні, не дивлячись на загальну для всіх країн

ринкову парадигму економіки. Це зумовлено необхідністю відображення в амортизаційній політиці специфіки економіки тієї чи іншої країни. Тим не менш, багато інструментів та ідей доступні для імпорту, і, за певної міри адаптації, могли б бути використані для вирішення національних проблем та ліквідації слабких сторін діючої амортизаційної політики.

Висновки до першого розділу

1. Запропоновано визначення, згідно з яким основні засоби – це умовне вартісне вираження засобів праці, які є сформованими в результаті фінансово-господарських операцій матеріально-речовими цінностями тривалого користування (більше 12 місяців), необхідні для здійснення господарської діяльності підприємства. Застосування у визначенні слова «умовне» якраз відображає всю складність натурального та вартісного вираження категорії, що обговорюється. Рамки умов диктуються нормативно-правовими та внутрішньоорганізаційними обліковими та методичними забезпеченнями.

2. З метою формування теоретичних основ облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства запропонуємо такі визначення амортизаційних політик. Державна амортизаційна політика є закріплена в нормативно-правових положеннях система правил обліку основних засобів та амортизації, сформована з метою регулювання та стимулювання розвитку, що належать економічним суб'єктам основних засобів відповідно до поставлених макроекономічних завдань. Амортизаційна політика підприємства (внутрішньоорганізаційна) – це сформована відповідно до стратегічних інтересів підприємства, але у межах чинних нормативно-правових положень, що регулюють облікове забезпечення, система правил обліку основних засобів та амортизації, закріплена у внутрішніх положеннях підприємства з метою ведення внутрішньоорганізаційного обліку (бухгалтерського, податкового,

управлінського).

3. Податковий кодекс є головним регулятивом, через який законодавець окреслює та обмежує межі для економічних суб'єктів переслідування їх інтересів, спрямовує в потрібне суспільству напрям, коригуючи поведінку через необхідність сплати податків (і штрафів) та супутнє цьому бажання зробити сплату з мінімальними витратами. А національні правила та стандарти бухгалтерського обліку утворюють методичну основу внутрішньоорганізаційної амортизаційної політики, її положення використовуються та інтерпретуються економічними суб'єктами з урахуванням їх стратегічних інтересів складання внутрішніх облікових положень.

4. Проаналізовано та узагальнено найбільш значимі дискусійні напрями розвитку амортизаційної політики України, а саме: використання інструменту переоцінки; застосування прискорених методів нарахування амортизаційних відрахувань; зміна термінів корисного використання об'єктів основних засобів та кількості амортизаційних груп; проблема нецільового використання амортизаційних коштів

5. Провівши аналіз нормативно-правового регулювання обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів в Україні та за кордоном встановлено, що підходи до стимулювання відновлювальних процесів в країні, нормативно-правового регулювання облікового забезпечення розвитку основних засобів, різні, не дивлячись на загальну для всіх країн ринкову парадигму економіки. Це зумовлено необхідністю відображення в амортизаційній політиці специфіки економіки тієї чи іншої країни. Тим не менш, багато інструментів та ідей доступні для імпорту, і, за певної міри адаптації, могли б бути використані для вирішення національних проблем та ліквідації слабких сторін діючої амортизаційної політики.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства

Товариства з обмеженою відповідальністю «Криничанський техноцентр» Криничанського району Дніпропетровської області (ТОВ «Криничанський техноцентр») було створене 11 листопада 2002 року. Директором даного товариства є Атаманчук Юрій Арнольдович.

ТОВ «Криничанський техноцентр» створено у відповідності до статуту на базі колективного сільськогосподарського підприємства і в якості юридичної особи воно має майно, відокремлене від майна учасників підприємства, та будь-якої третьої особи, має право від свого імені набувати майнових та немайнових прав і нести обов'язки.

ТОВ «Криничанський техноцентр» знаходиться у Кам'янському (Криничанському) районі, Дніпропетровської області с. Світлогирське, провулок Нагирний, будинок 1В.

Основним напрямком діяльності ТОВ «Криничанський техноцентр» є: 01.11 «Вирощування зернових та технічних культур»; інші: 01.61 «Допоміжні види діяльності у галузі вирощування сільськогосподарських культур», 10.91 «Виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах», 46.21 «Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням та кормами для тварин». Головним ресурсним забезпеченням сільськогосподарського підприємства є земля.

Визначення показників оцінки їх рівня прогнозування наявності структури майнового стану, узагальнення результатів аналітичного досліджень та їх оформлень є основою для більш точного аналітичного дослідження майнового стану ТОВ «Криничанський техноцентр». Щоб проаналізувати майновий стан та капітал ТОВ «Криничанський техноцентр»

пропонуємо розглянути додаток А, де відображено наявність та рух майна (надходження і списання) протягом останніх п'яти років.

Отже, всі активи господарства за останні п'ять років збільшилися – на 50%. Зменшення дебіторської і кредиторської заборгованості і її частки в оборотних активах у 2020 році свідчить про обачну кредитну політику ТОВ «Криничанський техноцентр» стосовно покупців і кредиторів. Зростання вартості довгострокових біологічних активів у 2020 на 53 % порівняно з 2016 зумовлено розвитком в галузі тваринництва. Часовий діапазон дає змогу відслідкувати всі показники майнового стану в динаміці, в результаті чого можемо зробити висновок: спостерігається чітка тенденція до збільшення активів господарства.

Аналіз капіталу ТОВ «Криничанський техноцентр» здійснюється для визначення стану співвідношення власного капіталу із зобов'язаннями, що теж впливає на фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Проаналізувавши можемо стверджувати, що власний капітал за останні 4 роки зріс на 57%, а частка кредиторської заборгованості та зобов'язань зменшилася, що говорить про економічну самостійність підприємства.

Особливо важливим для господарства має аналіз вивчення руху і технічного стану основних засобів. Аналізуються ці показники з метою встановлення готовності підприємства для виконання своїх поставлених цілей. Наведений аналіз забезпечує інформацією про кількість ресурсів та їх дію на виробничий процес у підприємстві, а також дає можливість визначити їх стан і дати їм оцінку (Додаток Б). З наведеної таблиці можемо зробити висновок, що вартість основних засобів у 2020 році порівняно з 2016 зросла на 54 %. Це пояснюється тим що на підприємстві відбувалось надходження основних засобів, та на підприємстві не відбувалося оновлення основних засобів.

Відмітимо, що фінансові результати діяльності підприємства характеризуються приростом суми власного капіталу (чистих активів), основним джерелом якого є прибуток від операційної, інвестиційної,

фінансової діяльності, а також отриманий унаслідок надзвичайних обставин [28].

Фінансові результати діяльності господарюючого суб'єкта зазначені у додатку В, по якому ми бачимо, що за останні 5 років чистий дохід від реалізації поступово збільшувався це свідчить про те, що ТОВ «Криничанський техноцентр» реалізовувало все більше продукції, це можна пояснити тим що підприємство розширило асортимент своєї продукції та зайняло більший сегмент ринку серед покупців, але в 2018-2019 роках даний дохід зменшився це означає, що були несприятливі роки для підприємства, а саме посушливий клімат.

Під фінансовою стійкістю розуміють такий стан фінансових ресурсів підприємства, їх структуру та рівень маневреності, за якого забезпечується фінансова незалежність та рівня ризику, рис. 2.1 показує нам оцінку фінансової стійкості ТОВ «Криничанський техноцентр».

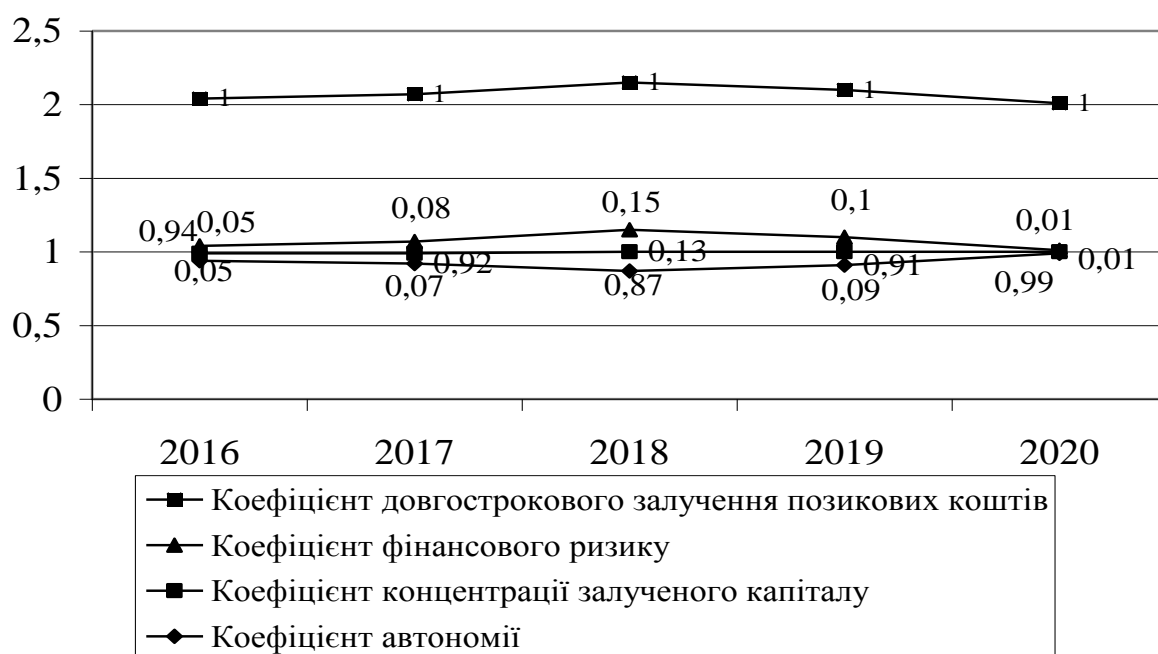


Рис. 2.1. Оцінка фінансової стійкості ТОВ «Криничанський техноцентр» за 2016-2020 рр.

Фінансово стійким можна вважати такий господарюючий суб'єкт, який за рахунок власних коштів може забезпечити запаси і витрати, своєчасно розрахуватись із своїми зобов'язаннями, не допустити простроченої кредиторської заборгованості.

Проаналізувавши оцінку фінансової стійкості ТОВ «Криничанський техноцентр», ми бачимо, що коефіцієнт автономії має чітку тенденцію до збільшення, це свідчить про збільшення частки власного капіталу в загальній сумі коштів, інвестованих у діяльність. Частка зобов'язань у величині пасивів зменшилася, про що зазначалося вище, як результат зменшився коефіцієнт концентрації залученого капіталу. Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів, свідчить, що рівень забезпеченості необоротних активів оборотними засобами збільшився на 5%.

Провівши аналіз ліквідності, платоспроможності та оборотності оборотних активів ТОВ «Криничанський техноцентр» зробимо наступний висновок, що не дотримується нерівність $A1+A2 > П1+П2$ [28], це свідчить про низку ліквідність балансу підприємства, тобто його платоспроможність в найближчий до моменту проведення аналізу час. Але про позитивну діяльність підприємства свідчить коефіцієнт покриття який у товариства більше 2 це забезпечує підприємству надійне покриття заборгованості, навіть у випадку скорочення розмірів поточних активів на 50%, також про велику ймовірність погашення заборгованості свідчить проміжний коефіцієнт покриття який у сільськогосподарському підприємстві більше нормативного значення.

Наступну групу, яку ми розглянемо, є оцінка ділової активності ТОВ «Криничанський техноцентр» представлена у додатку Д. Відносно даних які зазначені у даному додатку ми маємо, що аналізуючи дані таблиці, можна зробити висновок, що фондоддача необоротних активів за 5 років зменшилась на 19 %, що є негативним показником, але потрібно зауважити, що значний спад спостерігався в 2017-2018 роках, а з 2019 року показник фондоддачі необоротних активів почав зростати. Чистий дохід ТОВ

«Криничанський техноцентр» зріс на 44%, але разом із ним також зросли і операційні витрати на 80%, що не досить добрий показник.

Здійснимо оцінку роботи господарства за допомогою комплексного аналізу фінансового стану господарства (Додаток Е), який дасть змогу зробити остаточній висновок по роботі підприємства та виявити позитивні та негативні фактори впливу на використання всіх ресурсів, визначення фінансових результатів та рентабельності господарства, прийняття рішення про визначення структури балансу задовільною чи незадовільною, а господарюючий суб'єкт - платоспроможним чи неплатоспроможним.

В загальному з таблиці видно, що коефіцієнти ліквідності підприємства є стабільними і впродовж п'яти років не змінювався, зокрема коефіцієнт поточної ліквідності дорівнює 10 з 10 рейтингових оцінок, що є досить добре для підприємства і свідчить про здатність підприємства сплатити свої зобов'язання.

Показники фінансової незалежності, стабільні і показують фінансову стійкість підприємства, можливість його роботи без сторонньої фінансової допомоги. Показники рентабельності ТОВ «Криничанський техноцентр», в 2016-2020 роках знижувалися через засушливі періоди, але в 2020 році досяг 10 рейтингових оцінок. Це означає, що підприємство на правильному шляху і обрало правильну тактику роботи, але цей результат потрібно закріпити в майбутньому. Величина інтегрованого показника фінансового стану у 2020 становить 8,83, відповідно рейтинг фінансового стану підприємства – А, тобто досліджуване підприємство з дуже стійким фінансовим станом.

2.2. Організація роботи бухгалтерської служби та базові засади облікової політики підприємства

Умовами безпечного ведення бізнесу є ефективне використання та збереження активів, своєчасне виконання зобов'язань. Вирішення зазначених завдань тісно взаємопов'язане між собою: ефективне використання активів

забезпечує своєчасне виконання зобов'язань, а своєчасне виконання зобов'язань, своєю чергою, сприяє підвищенню ефективності використання активів.

У бухгалтерському обліку формується документована систематизована інформація про об'єкти бухгалтерського обліку, до яких у тому числі належать активи та зобов'язання та на її основі складається бухгалтерська (фінансова) звітність. До складу річної бухгалтерської звітності включаються: бухгалтерський баланс, що містить інформацію про активи підприємства за їх складом, розміщенням та джерелами освіти на звітну дату; звіт про фінансові результати, у якому відображається формування фінансового результату діяльності підприємства за звітний період; звіт про рух коштів та звіт про власний капітал; примітки [30].

Можна виділити внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської звітності: з прямим інтересом (постачальники, покупці, банки, інвестори) та з непрямим інтересом (податкові органи, аудиторські організації). Завдання користувачів звітності та прийняті ними економічні рішення суттєво різняться, що впливає на склад, обсяг необхідної прийняття ними рішення інформації. На підставі бухгалтерської звітності можна розрахувати ряд показників, які становлять інтерес як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів, але використовуються ці показники внутрішніми та зовнішніми користувачами для різних цілей.

Під час вирішення вищевказаних завдань реалізуються такі функції бухгалтерського обліку.

1. Контрольна функція забезпечує контроль за безпекою, наявністю та рухом майна ТОВ «Криничанський техноцентр», правильністю та своєчасністю розрахунків з державою та іншими суб'єктами господарських взаємовідносин. За допомогою бухгалтерського обліку здійснюються три види контролю – попередній, поточний та наступний. Забезпечення безпеки власності ТОВ «Криничанський техноцентр» залежить від чинної системи

обліку та певних передумов: наявності спеціалізованих складських приміщень, оснащених засобами оргтехніки; вдосконалення самої системи обліку, застосування науково-обґрунтованих методів виявлення нестач, розтрат, розкрадань; використання сучасних засобів обчислювальної техніки для збирання, обробки та передачі інформації.

2. Інформаційна функція розглядає бухгалтерський облік як джерело інформації, що поставляється різним рівням управління. На її основі ухвалюються відповідні рішення. Для того, щоб отримана інформація задовольняла всіх користувачів, вона має бути достовірною, об'єктивною, своєчасною та оперативною. Інформація повинна містити лише необхідні дані, що дозволяє швидше вивчати їх та приймати управлінські рішення.

3. Функція зворотного зв'язку означає, що бухгалтерський облік формує та передає інформацію про фактичні параметри розвитку об'єкта управління. Основними компонентами інформаційної системи зворотний зв'язок стосовно бухгалтерського обліку є як введення – невпорядковані дані, процесу – обробка даних, і висновок – впорядкована інформація. Бухгалтерський облік з погляду системи управління є частиною інформаційної системи підприємства, її основу. Він покликаний забезпечувати всі рівні управління організації інформацією про фактичний стан керованого об'єкта, а також про всі суттєві відхилення від заданих параметрів.

4. Аналітична функція дозволяє вивчити перспективи розвитку ТОВ «Криничанський техноцентр», розкрити наявні недоліки, намітити шляхи вдосконалення всіх напрямів господарської діяльності.

Облікова політика підприємства базується на низці припущень (допущень). Базові (допущення) – це умови, що створюються підприємством під час постановки обліку:

1) майнова відокремленість. Майно та зобов'язання організації існують відокремлено від майна та зобов'язань власників цієї організації та інших

організацій;

2) безперервність діяльності. Організація продовжуватиме свою діяльність у найближчому майбутньому, у неї відсутні наміри ліквідації або суттєвого скорочення діяльності;

3) послідовність застосування облікової політики. Вибрана ТОВ «Криничанський техноцентр» облікова політика послідовно застосовуватиметься від одного звітного періоду до іншого;

4) тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Факти господарської діяльності відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце незалежно від фактичного часу надходження або виплати коштів.

Основні (вимоги) – це загальноприйняті принципи ведення обліку, які з чинного законодавства є наступними [15]:

- повнота. Повнота відображення у бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;

- своєчасність. Усі факти господарської діяльності повинні бути відображені в обліку своєчасно;

- обережність (або обережність). Організація має бути більш готовою до обліку збитків, ніж до обліку доходів;

- пріоритет сутності перед формою. Відображення в обліку фактів господарської діяльності виходячи з їх правової форми, але й економічного змісту;

- несуперечність. Тотожність даних бухгалтерського обліку внутрішньої аналітичної інформації;

- раціональність. Раціональне та економне ведення обліку виходячи з умов діяльності та величини підприємства.

Організація роботи бухгалтерської служби в ТОВ «Криничанський техноцентр» здійснюється безпосередньо його керівництвом та передбачає визначення прав і обов'язків головного бухгалтера, підлеглих йому облікових працівників, визначає побудову бухгалтерської служби, її місце в

системі управління та взаємодію з іншими підрозділами підприємства.

До обов'язків керівника товариства належать «створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення неухильного виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів» [47].

Чисельність бухгалтерського апарату на підприємстві складає 5 осіб, структура бухгалтерії лінійна (2.2).



Рис. 2.2. Організація бухгалтерської служби в ТОВ «Криничанський техноцентр»

Ведення бухгалтерського обліку підприємства покладено на головного бухгалтера Дарев'янку Надію Василівну.

Планування чисельності персоналу — одна з найважливіших задач управління. На підприємстві для раціонального розподілу праці бухгалтерського апарату розрахуємо чи оптимальну кількість працівників використовує підприємство [45].

Кількість працівників бухгалтерської служби визначається за допомогою ділення загальної трудомісткості типового складу робіт на річний

фонд робочого часу одного працівника, який у 2018 році складає 2003 годин та множенням на коефіцієнт, що передбачає заплановані невиходи працівників, тобто відпустки, хвороби тощо, який становить 1,15 і множенням на коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ.

Отже, за умови загальної трудомісткості виконаних робіт (8000 людино-годин), річного фонду робочого часу одного працівника (2003 години), коефіцієнта невиходів працівників з причин відпусток, хвороби (1,15), коефіцієнта, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ (1,05) чисельність працівників відділу бухгалтерського обліку становить. Здійснивши певні розрахунки встановлено, що в досліджуваному підприємстві нормативна чисельність працівників збігається із фактичною, що свідчить про правильну організацію облікової служби.

Аналіз якісного складу працівників для підприємства важлива з ряду причин, адже від кваліфікації, обізнаності, особистих якостей, загальноосвітнього та кваліфікаційного рівня може залежати якість, оперативність та результативність управлінських рішень, а також контроль за їх виконанням [48].

Якісний склад працівників обліково-аналітичної служби досліджуваного підприємства наведений в таблиці 2.1. Як видно з таблиці 2.1. якісний склад працівників обліково-аналітичної служби має достатньо високий рівень. Всі працівники підвищують рівень обізнаності в питаннях обліку систематично за допомогою періодичних видань, деякі регулярно відвідують семінари з питань обліку.

На підприємстві застосовується автоматизовану форму обліку за допомогою програми 1С:Бухгалтерія 8.3, при застосуванні якої в програмі формуються первинні документи, дані з яких переносяться до карток відповідних рахунків. З карток рахунків дані переносяться в оборотно-сальдову відомість по рахунку, з якої дані наколюються в оборотно-сальдову

відомість. Касові операції фіксувалися в касовій книзі.

Таблиця 2.1

Якісний склад працівників обліково-аналітичної служби ТОВ
«Криничанський техноцентр»

Посада	Наявність вищої освіти	У т.ч. за фахом	Рік закінчення ВНЗ	Підвищення кваліфікації	Вік працівника	Література, якою користується	Програмні продукти, якими володіє
Головний бухгалтер	+	+	1994	Семінари, ел. конференції	44	Баланс-Агро, Все про бухгалтерський облік	1С: Бухгалтерія 8.3, Medoc., Medoc
Бухгалтер з обліку розрахунків	+	+	1994	Семінари	44	-	1С: Бухгалтерія 8.3, Medoc
Бухгалтер з обліку ТМЦ	-	+	1998	Семінари	39	-	1С: Бухгалтерія 8.3
Бухгалтер з обліку витрат виробництва	+	+	1999	Семінари	37	-	1С: Бухгалтерія 8.3
Бухгалтер – касир	+	+	2000	Семінари	26	-	1С: Бухгалтерія 8.3

Кожне підприємство самостійно обирає зручну для нього форму ведення бухгалтерського обліку, а також визначає та затверджує облікову політику, яка має не суперечити законодавству.

Наказ про облікову політику містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики. За кожним пунктом в наказі наводиться його нормативне обґрунтування, але на досліджуваному підприємстві немає наказу про облікову політику

Облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, її зміст частково

розкривається і в установчих документах підприємства [2].

Отже, як бачимо, ведення бухгалтерського обліку на підприємстві неможливе без бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Працівники бухгалтерського апарату, які мають певні обов'язки забезпечують правильне, точне, своєчасне ведення операцій з бухгалтерського обліку та їх документацію. На підприємстві немає затвердженого графіка документообігу, що впливає на якість та швидкість обробки документів.

2.3. Аналіз обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів підприємства

Оскільки основні засоби мають певний вплив на фінансові результати фондомістких підприємств через свою величину, масштаб амортизаційних та відновлювальних процесів, управління ними, а точніше будь-яку зміну їх структури та стану з метою оптимізації, таким чином розвиток, має бути раціональним та продуманим; узгоджуватися із загальною концепцією розвитку підприємства. Іншими словами, воно має бути «стратегічним».

Таким чином, стратегію можна порівняти з потоком, який задає загальний напрямок руху, прагне досягнення певної, поставленої ТОВ «Криничанський техноцентр» мети. І вже в рамках цього напрямку розробляються та вибудовуються програми, плани, вживаються заходи, вибираються інструменти тощо.

Стратегія повинна бути достатньо узагальненою, щоб у природних умовах мінливості та невизначеності не бути постійно значно коригуваною. Саме це аспект є слабкою стороною у прийнятті стратегії як плану, так як план передбачає детальне планування дій та конкретизацію, що складно здійснимо. Існує думка, що необхідність у цій стратегії відпадає, щойно реальний перебіг подій виведе підприємство на бажаний розвиток. На наш

погляд, необхідність може відпасти у діях в рамках стратегії, а сама стратегія, як орієнтир, ніколи не повинна усуватися [38].

Стратегія розвитку основних засобів підприємства є методом досягнення цільового стану та структури основних засобів, в рамках якого підприємство приймає рішення щодо різних процесів та інструментів зміни параметрів основних засобів підприємства.

Залежно від виявленого стану основних засобів ТОВ «Криничанський техноцентр» вибирає певний вид стратегії. Виділимо такі стратегії розвитку основних засобів, об'єднані у три основні видові групи (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Види стратегії розвитку основних засобів підприємства

Видові групи стратегії розвитку основних засобів	Види стратегії розвитку основних засобів	Коментарі
Стратегії підтримки структури основних засобів	Стратегія підтримки оптимальної структури основних засобів	У рамках проведення даної стратегії здійснюється планове оновлення та вибуття основних засобів з метою коригування наростаючого зносу. Але не підлягають видозміні структура та обсяг основних засобів.
Стратегії екстенсивної зміни структури основних засобів	Стратегія розширення парку основних засобів	Стратегія застосовується у разі виявлення за результатами аналізу нестачі потужностей чи надходження планової інформації про розширення діяльності підприємства. Передбачається закупівля нових об'єктів основних засобів того ж класу та продуктивності.
	Стратегія скорочення парку основних засобів	Стратегія застосовується у разі виявлення тривалого часу простою потужностей, довгострокової негативної зміни потреб ринку у продукті підприємства та відсутності можливості здачі зайвих основних засобів в оренду.
Стратегії інтенсивної зміни структури основних засобів	Стратегія інноваційного оновлення основних засобів	Стратегія передбачає проведення не просто оновлення основних засобів підприємства, а заміну наявного устаткування передовими технологіями.
	Стратегія оптимізації стану основних засобів	Проводиться у разі виявлення на підприємстві збільшення частки браку, підвищення аварійності виробництва, високого рівня зношеності основних засобів та інший оптимальний рівень для подальшої підтримки.

Для отримання найбільш об'єктивних та точних даних, якісної інформаційної бази, придатної для цілей стратегічного розвитку такого активу як основні засоби, не достатньо використання загального облікового та аналітичного забезпечення, необхідна цілеспрямована комплексна, стратегія, орієнтована система обліково-аналітичного забезпечення [49]. Таким чином, встановлено, що в поолпп засосовується така системи обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів, під якою розуміється базовий компонент стратегії розвитку основних засобів підприємства, який є впорядкованою системою облікового та аналітичного забезпечень, що дозволяють формувати достатню інформаційну базу для розробки управлінських рішень щодо розвитку основних засобів підприємства.

Обліково-аналітичне забезпечення містить три автономні, але водночас взаємопов'язані блоки, які відображають етапи його формування – це внутрішньоорганізаційна амортизаційна політика, методика аналізу основних засобів підприємства та звіт про стратегічний розвиток основних засобів (рис. 2.3).

На перший погляд, система виглядає як набір непорівнянних, неоднорідних категорій, тим часом як представленими інформаційними потоками можна побачити сильний логічний зв'язок між ними. Так, основою системи обліково-аналітичного забезпечення є амортизаційна політика підприємства. Саме вона визначає правила обліку основних засобів та амортизації ТОВ «Криничанський техноцентр», а значить і зміст інформаційної бази (облікових даних), що використовується вже на наступних етапах системи. Також саме від обраної амортизаційної політики залежать наявність та обсяги джерел фінансування відновлювальних процесів ТОВ «Криничанський техноцентр» – чи це будуть амортизаційні відрахування, прибуток чи інше джерело.

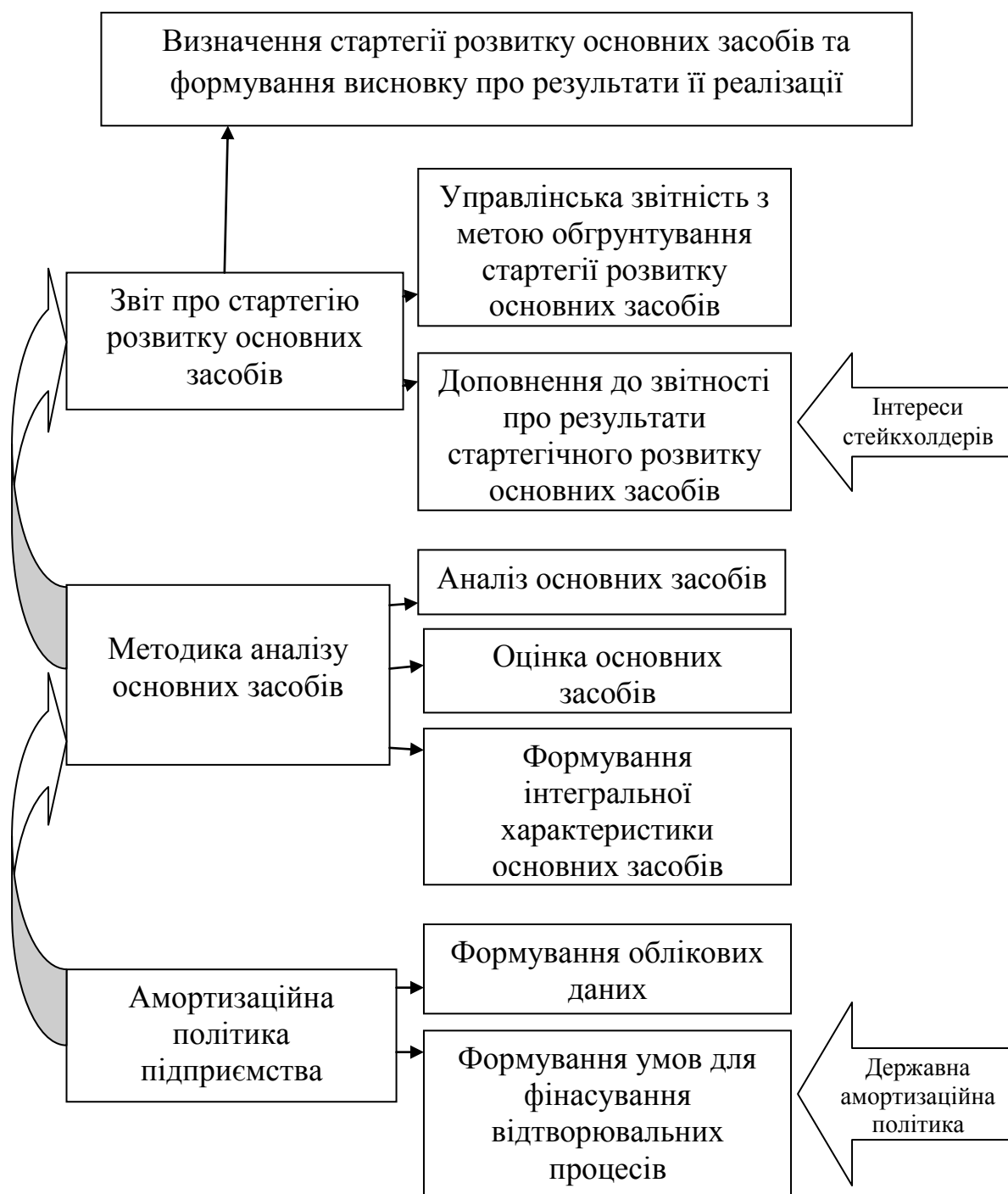


Рис. 2.3. Система обліково-аналітичного забезпечення щодо обґрунтування стратегії розвитку основних засобів

Цей компонент системи обліково-аналітичного забезпечення ТОВ «Криничанський техноцентр» тісно пов'язаний з іншим обліковим забезпеченням, тобто державною амортизаційною політикою, яка визначає рамки для економічних суб'єктів при формуванні внутрішньоорганізаційної

амортизаційної політики, формує умови та стимул для підприємств у проведенні відновлення основних засобів, створення джерел цільового фінансування [11].

Далі, вже на основі даних, розроблених на першому рівні, проводиться аналіз основних засобів. Цей компонент системи обліково-аналітичного забезпечення щонайменше важливий, оскільки сам облік не дозволяє скласти розуміння про результати розвитку, тобто про стан основних засобів підприємства. Методика аналізу завершується аналітичною процедурою оцінки результатів аналізу, що дозволяє отримати кількісне вираження рівня стану основних засобів для підбиття підсумку.

Обидва рівні системи, як видно з рис. 2.2, є шаблями до третього рівня – рівня формування підсумкової характеристики, зведених даних про стан основних засобів, звіту про стратегічний розвиток основних засобів ТОВ «Криничанський техноцентр». На цьому рівні здійснюється консолідація результатів аналізу, їх компіляція, формування певної системи індикаторів та аналітичних форм представлення результатів про стратегічний розвиток основних засобів. Ця інформація необхідна для двох різних процесів: з метою прийняття управлінських рішень щодо розвитку основних засобів, і з метою інформування стейкхолдерів про раціональне розпорядження інвестованими коштами в основний капітал.

Таким чином, формується два звітні документи. Внутрішній управлінський звіт дозволяє обґрунтувати вибір певної стратегії/комбінації стратегій розвитку основних засобів ТОВ «Криничанський техноцентр». Він може ґрунтуватися на системі індикаторів, розробленої під час аналізу основних засобів, і навіть будуватися з аналітичних форм, що використовуються на етапі аналізу. Але, крім загальної характеристики основних засобів – результату проведення комплексного аналізу, звіт також повинен містити більш докладну інформацію про проблемні сторони основних засобів ТОВ «Криничанський техноцентр» та шляхи їх оптимізації,

напрями розвитку основних засобів та джерела його фінансування.

Для звіту про стратегічний розвиток основних засобів (або доповнення до звіту) для зовнішніх користувачів необхідно формування окремої системи індикаторів і форм подання даних, причиною чого є як конфіденційний характер певних даних, так і різний рівень економічної підготовки стейкхолдерів, для яких інформація має бути передана в простішій формі, з меншою деталізацією і з акцентом на інтереси стейкхолдерів.

Порядок відображення в бухгалтерії господарських операцій, які пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням основних засобів наведено на рис 2.4.

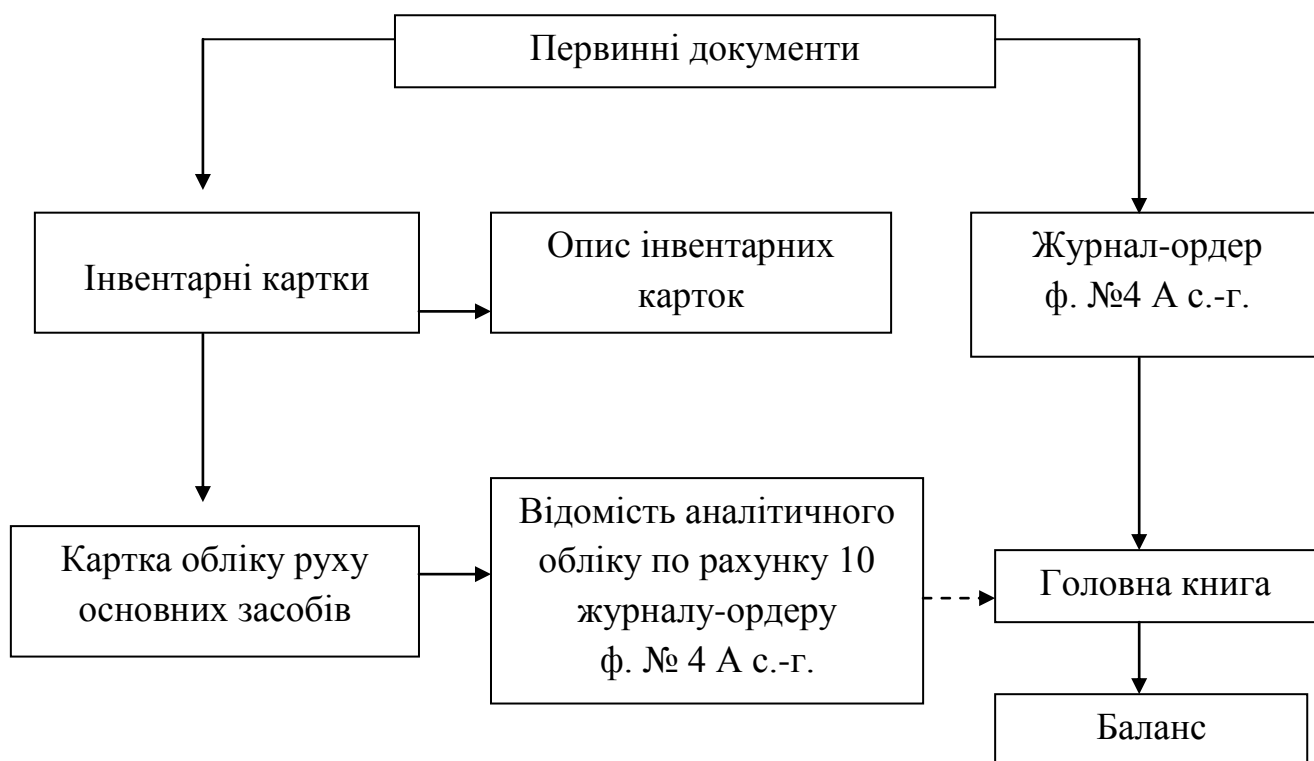


Рис. 2.4. Порядок відображення в бухгалтерії господарських операцій, які пов'язані з обліково-аналітичним забезпеченням основних засобів

Після прийняття певної стратегії та її реалізації протягом звітного періоду, повторюється цикл формування даних, їх аналізу та складання узагальнюючого документа для підтвердження ефективності обраної

стратегії розвитку основних засобів або вибору коректної на наступний період. Таким чином, здійснюється робота комплексного обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів як системи.

Висновки до другого розділу

1. На основі проведених досліджень можемо дійти висновку, що більшість показників зазнали позитивних змін, що свідчить про розвиток підприємства. Констатовано, збільшення чистого доходу від реалізації впродовж 5 років, що пояснюється розширенням асортименту підприємства та як наслідок збільшенням сегменту ринку. Комплексна рейтингова оцінка показала рейтинг 8,83, що означає, що досліджуване підприємство має стійки фінансовий стан.

2. ТОВ «Криничанський техноцентр» самостійно обирає зручну для нього форму ведення бухгалтерського обліку, а також визначає та затверджує облікову політику, яка має не суперечити законодавству. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві неможливе без бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Працівники бухгалтерського апарату, які мають певні обов'язки забезпечують правильне, точне, своєчасне ведення операцій з бухгалтерського обліку та їх документацію. На підприємстві немає затвердженого графіка документообігу, що впливає на якість та швидкість обробки документів.

3. Визначено, що стратегія розвитку основних засобів підприємства є методом досягнення цільового стану та структури основних засобів, в рамках якого підприємство приймає рішення щодо різних процесів та інструментів зміни параметрів основних засобів підприємства.

4. Встановлено, що в ТОВ «Криничанський техноцентр» засосовується система обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів, під якою розуміється базовий компонент стратегії розвитку основних засобів підприємства, який є впорядкованою системою облікового та

аналітичного забезпечень, що дозволяють формувати достатню інформаційну базу для розробки управлінських рішень щодо розвитку основних засобів підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення містить блоки, які відображають етапи його формування – це внутрішньоорганізаційна амортизаційна політика, методика аналізу основних засобів підприємства та звіт про стратегічний розвиток основних засобів.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ СТРАТЕГІЇ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Концепція комплексного підходу щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів

Облікове забезпечення розвитку основних засобів відіграє важливу роль при здійсненні стратегічного управління основними засобами підприємства, оскільки впливає відразу на два важливих аспекти його реалізації. Першим аспектом є обумовлена параметрами облікового забезпечення інформаційна база, яка використовується для аналізу та подальшого формування висновків про стан основних засобів, на підставі яких приймається управлінське рішення щодо вибору певної стратегії розвитку.

Проведене дослідження дозволило не тільки виявити та проаналізувати проблемні моменти облікового та аналітичного забезпечення, що має на сьогоднішній момент, обґрунтувати гостру необхідність стратегічного підходу до розвитку основних засобів, а й визначити можливості їх корекції. Результатом цієї роботи можна назвати формування концепції комплексного підходу до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства, яка представлена у вигляді концептуально-логічної моделі, що складається з сукупності послідовних етапів наукового дослідження (рис. 3.1).

Відповідно до комплексного підходу, на першому етапі наукового дослідження було проаналізовано, узагальнено та рознесено за тематикою ключові проблеми обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства, що полягають у недосконалоості облікового та аналітичного забезпечення, а також відсутності стратегічного підходу до

розвитку основних засобів підприємства [47].



Рис. 3.1. Концепція комплексного підходу щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів

На даному етапі дослідження була проведена систематизація та

розвиток теорії та методики обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства, що полягали в актуалізації понятійного апарату основних засобів, амортизаційної політики та стратегії розвитку основних засобів; в аналізі та вдосконаленні інструментарію та концептуальних ідей обліку та аналізу основних засобів, а також у розробці концептуальних положень обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства.

На послідуячому етапі наукового дослідження робота буде націлена на формування комплексних, підсумкових рішень проблемних моментів розвитку основних засобів підприємства, а саме розробці [45]: методичних рекомендації щодо розвитку облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів (застосування методики нормативно-правового регулювання облікового забезпечення, що сприяє інтенсифікації формування ресурсів цільового фінансування та поновлення основних засобів підприємствами, та методикою формування внутрішньоорганізаційної амортизаційної політики, що відповідає стратегічним завданням підприємства на різних стадіях його розвитку), методика комплексного аналізу та оцінки основних засобів підприємства, що дозволяє отримати інтегральну кількісну характеристику стану основних засобів підприємства, а також система індикаторів та аналітичні форми розкриття результатів стратегічного розвитку основних засобів підприємства, що рекомендуються до включення в склад внутрішнього звіту підприємства для задоволення інтересів стейкхолдерів.

Дослідивши теоретичні підходи щодо системи облікового та аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів можемо зазначити, що це «єдність підсистем обліку, аналізу та контролю, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень» [42]. Таким чином, можна визначити основні елементи Концепція обліково-аналітичного

інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства (додаток Ж).

Процес глобалізації зробив державні кордони практично трансцендентними для бізнесу, внаслідок чого капітал почав вільно перетікати у бік найефективнішого його використання, високого прибутку та максимально можливої стабільності при цьому. Такі сприятливі умови спровокували додатковий інтерес до співфінансування діяльності підприємств, а також викликали розвиток інструментів забезпечення рухливості капіталу. Одним з важливих таких інструментів є звітність компанії, яка з початку XXI століття з простої бухгалтерської звітності, що відображає ретроспективну картину діяльності підприємств, перетворилася на комплексну інформаційну базу, зведення різної та різнобічної фінансової та нефінансової інформації, що охоплює як уже сформовані результати діяльності підприємства, так і її перспективи, стратегічні та операційні цілі.

Нова, що тепер називається корпоративною, звітність ставить за мету відобразити все те, що здатне підвищити конкурентоспроможність підприємства, задовольнити і зберегти як поточних інвесторів, так і залучити потенційних. І зробити це у достатній, якісній і, водночас, неперевантаженій та зрозумілій формі, що підходить як для експертного погляду, так і для економічно невідготовлених користувачів [40]. Ракурс інтересу сучасних інвесторів частково змістився з короткострокових цілей, що відповідають високоризиковій ситуації в економіці, на відповідний стабільному періоду розвитку, довгострокові: із значних фінансових результатів у звітному періоді до гарантії їх модерації підприємством у тривалій перспективі, що першочергово залежить від якісного менеджменту. Саме ефективність управління активами, зокрема тими, які планує надати потенційний інвестор, і становить основну цінність під час вибору підприємств. Тому з кожним роком все більшою мірою у корпоративній звітності приділяється уваги висвітленню стратегії підприємства та результатам її реалізації.

На підприємствах фондоемних галузей основні засоби є стратегічно

значущою, як за важливістю, і вартості, частиною майна. Більше того, цей вид активів потребує особливого фінансування, саме «довгих грошей», тобто великого тривалого вкладення коштів, що потребує довгострокового інвестиційного співробітництва. Тому аспект управління інвестованими в основний капітал коштами, тобто результатів стратегічного розвитку основних засобів підприємства, має бути представлений із достатнім рівнем глибини та повноти. Але, на жаль, у переважній більшості сучасних річних звітів підприємств цей блок представлений досить скупо [7].

Так, максимальна повнота презентації полягає у поданні інформації про накопичену амортизацію, первісну вартість, рух основних засобів, їх ліквідацію, розподіл за секторами використання, а також інвестиції в основний капітал. Тобто інформації, яку можна почерпати з бухгалтерської звітності. Таким чином, наявної сьогодні інформації недостатньо для формування висновку щодо ефективності стратегічного розвитку основних засобів підприємства, необхідно збільшення її глибини та якості, періодів розгляду, а також її презентація в інформативній та наочній формі.

Але закономірно виникає запитання, яку інформацію та у якому вигляді слід доповнити звітність у частині основних засобів? Для відповіді на нього вважаємо правильним спертися на інтереси інвесторів та їх сприйняття результатів ефективного управління основними засобами. Так, в очах інвестора, що визначає критерій при виборі компанії, в яку варто вкласти кошти, полягає у здатності забезпечити довгострокову конкурентоспроможність продукції (висока якість, затребуваність покупцями тощо), можливості завоювання та утримання нових ринків збуту та забезпечення конкурентної рентабельності.

Головними оціночними ознаками в частині основних засобів, що свідчать про те, що інвестоване підприємство відповідає цьому критерію, а також відображає ефективність розвитку основних засобів менеджментом компанії, якій довіряються кошти, є відповідність основних засобів актуальним високоефективним технологіям виробництва, дотримання

економічно обґрунтованої та доцільної структури основних засобів, а також забезпечення оптимального стану наявних об'єктів основних засобів (рис. 3.2).

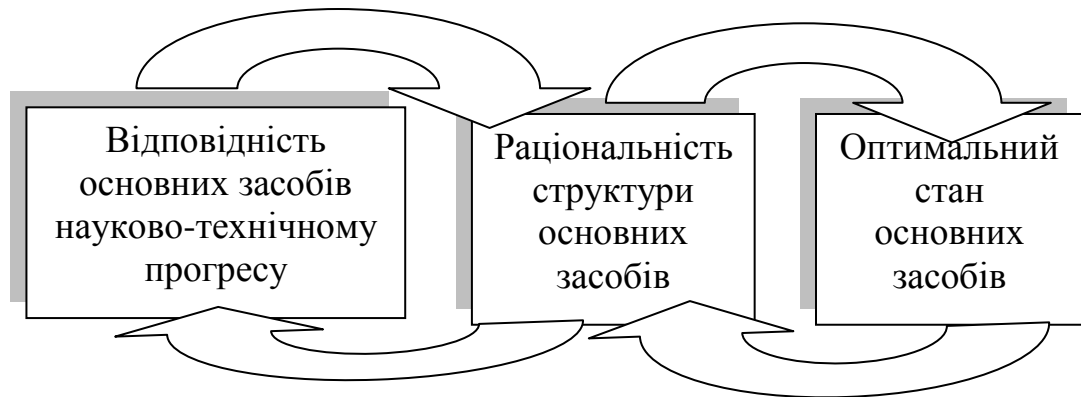


Рис. 3.2. Оціночні ознаки, якими керуються стейкхолдери в оцінці ефективності розвитку основних засобів підприємства

Кожній з оціночних ознак слід бути освітленим у річному звіті підприємства, при цьому можуть бути використані певні показники та аналітичні форми, скомбіновані у систему, відповідну конкретному підприємству. Розберемо кожен із оцінних ознак, почнемо з аспекту раціональності структури основних засобів підприємства.

У цьому блоці інвестори ставлять такі логічні питання:

1. Наскільки достатній чи зайвий обсяг основних засобів, площ для максимальної реалізації потенціалу підприємства зараз? Адже можлива ситуація, коли брак фінансування (або ж простий недогляд менеджменту щодо його своєчасного залучення) не дозволяє придбати або орендувати додаткові виробничі потужності та площі, хоча ринок може й хоче потребувати більше продукції [27]. Така втрачена вигода красномовно говоритиме про неправильне планування, розвиток основних засобів, вона неприпустима за якісного менеджменту, якому слід довірити свої ресурси. Так само, як і факт простою та неповного використання наявних активів, що тягне за собою регулярні витрати (сплата податків, обслуговування тощо) організації та потенційні ризики (псування тощо). Прояснити для

користувачів звітності цей аспект можливо через проведення паралелі результатів маркетингового аналізу – інформації про потреби ринку в частині продукції конкретного підприємства та можливості підприємства з виробництва в обсягах цієї потреби. Співвіднесення цих категорій дозволяє сформулювати висновок про достатність основних засобів реалізації найбільш ефективної роботи підприємства, реальності здійснення її планів збільшення обсягів виробництва.

2. У річних звітах завжди приділяється досить багато уваги стратегічним цілям підприємства, з яких найпоширенішими є розширення діяльності та завоювання більшої частки ринку. У той же час, практично не надається деталізація необхідних для цього витрат. Тому, в інвесторів закономірно виникає питання: у яких обсягах знадобиться фінансування купівлі потужностей (при розширенні)? Або ж навпаки – який обсяг планується до продажу та скільки може звільнитися/буде втрачено вартості/витрат консервації коштів у разі скорочення діяльності? Ця інформація необхідна зовнішнім користувачам для кращого розуміння очікуваних кроків підприємства, усвідомлення обсягів майбутнього фінансування та оцінки їх для себе, формування розуміння щодо ризиків, що виникають.

3. Наскільки обґрунтовано покупку того чи іншого (дороговартісного) обладнання? Так, інвесторів може цікавити цінова структура обладнання (за наведеною вартістю). Її розгляд допомагає побачити поміркованість та економічну раціональність менеджменту - чи не було зловживання залученими ресурсами та закупівлі обладнання за ціною, вищою за ринкову, через посередників, чи не було закупівлі необґрунтованих (наприклад, надмірно складних об'єктів для простого функціоналу) потужностей тощо. Крім того, як згадувалося в роботі раніше, корисним було б ознайомлення з інформацією про склад обладнання та площ по локаціях, для розуміння агресивності середовища їх функціонування, періоду залучення тощо.

Наступною цікавою для інвесторів стороною розвитку основних

засобів є момент забезпечення їх оптимального стану. Цей блок інтересів зачіпає аспект відновлювальних процесів (купівлі, ліквідації об'єктів) та обґрунтованості їх проведення [19]. Для цього пропонуємо презентувати у річному звіті результати таких коефіцієнтів, як рівень зносу; рівень браку, ремонтна витратність, аварійність (з виділенням суми понесених втрат від цього); а також окремі, наскрізні факти виведення та введення нових об'єктів. Відображення «гілок» цих показників на одному графіку, в короткі періоди (місяці, тижні) дозволить побачити залежність зниження негативних факторів від процесів оновлення та вибуття. А також зробити висновки про достатній обсяг останніх та планових рухах. Форма відкрита для змін - можна використовувати один із показників, наприклад, співвідносити коефіцієнт рівня браку з рівнями коефіцієнтів оновлення та вибуття, що також покаже достатність відновлювальних процесів для оптимізації стану.

Ще одним важливим моментом є структура основних засобів. На жаль, таке явище як зловживання закупівлею нового обладнання та його списання до моменту зниження продуктивності має місце бути в бізнес-середовищі. Тому подання інформації щодо вікової структури та причин вибуття основних засобів є гарним інструментом підвищення довіри інвесторів до менеджменту підприємства.

Останній блок інтересу стосується сучасності об'єктів основних засобів. Саме тут визначаються умови та можливості виробництва високоякісної продукції, тобто відповідності активної частини основних засобів науково-технічного прогресу та якості складання. Цей блок дуже гнучкий у формах презентації - доречними та інформативними тут будуть і текстовий матеріал, і графічний. Можливе включення таких показників як рівень якості виробництва, що розраховується як відношення фактичного рівня якості виробництва на підставі маркетингових досліджень та технічних параметрів на конкретному підприємстві до максимальної якості, яка виробляється на ринку, а також показник рівня продуктивності основного капіталу підприємства.

3.2. Методичні рекомендації щодо вдосконалення облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів

Відмітимо, що надзвичайно важливим є запобігання стихійному формуванню стратегії, а отже необхідно забезпечити відповідність облікового забезпечення (отже й інформаційної бази) стратегічним інтересам підприємства на кожному з етапів її розвитку. Також саме цей рівень системи обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів створює умови формування ресурсів, за рахунок яких стає можлива реалізація заходів розвитку основних засобів відповідно до затвердженої стратегії, що є другим аспектом, що визначається обліковим забезпеченням [30]. Тому в рамках даного дослідження щодо вдосконалення облікового забезпечення розвитку основних засобів пропонуємо формувати у двох напрямках – пропозиція концепції державної амортизаційної політики, що дозволяє підвищити зацікавленість підприємств у формуванні цільових ресурсів для відновлення основного капіталу та вирішити проблему низької ефективності заходів державного стимулювання відновлювальних процесів та розвиток методичного забезпечення формування внутрішньої амортизаційної політики, яка б враховувала стратегічні інтереси підприємства на різних стадіях його розвитку. Перейдемо до розв'язання задачі за першим напрямом [3].

Удосконалення нормативно-правового регулювання облікового забезпечення стратегії розвитку основних засобів підприємства. Сьогодні, у балансі, складеному за актуальними правилами бухгалтерського обліку, знайти амортизаційні кошти – далеко не найпростіше завдання. Так, надходячи у складі виручки, амортизація, після вибуття коштів у погашення всіх зобов'язань підприємства, разом із сумою прибутку залишається на розрахунковому рахунку. Далі, з грошових коштів на розрахунковому рахунку, амортизація може трансформуватися і в вигідне фінансове вкладення підприємства, і в додатковий обсяг засобів, або просто кошти, які

розмістяться на депозит. Варіантів безліч. Але чи є в цьому щось погане? У тому, що підприємство розподіляє повернені інвестиції у засоби праці більш пріоритетні для неї в даний момент напрямки, не обов'язково на закупівлю нових основних засобів? Наприклад, придбаває програмне забезпечення чи здійснює ремонт орендованого представницького офісу? Відповідно до ринкової економічної парадигми, однозначно немає - дотримується правило необмеження розпорядження власністю; проповідується переконання, що вільний капітал «невидимими руками» спрямовується до найвигіднішого його використання. Але це ідеалізована картина. Насправді ж, на жаль, зустрічається безліч чинників, які спотворюють модель.

До таких факторів можна віднести певну недовіру економічних суб'єктів до економічної ситуації в країні та стабільності державного підходу до її регулювання [24]. З цього випливає така поведінка менеджменту підприємства, при якому він прагне диверсифікувати структуру активів у бік більшої мобільності в умовах нестабільності та отримати якомога більшу вигоду з наявних активів у короткостроковій перспективі.

Для вирішення проблеми нецільового використання амортизаційних відрахувань та інтенсифікації процесу залучення амортизаційних ресурсів на оновлення основних засобів, запропоновано метод нормативно-правового регулювання облікового забезпечення, що ґрунтується на іншій формі державного стимулювання відновлювальних процесів економічними суб'єктами. Пропонований метод нормативно-правового регулювання облікового забезпечення ґрунтується на 5 основних принципах:

1. Економічний зиск. Ми вважаємо, що жоден примусовий захід, особливо податковий, не допоможе вирішити проблему нецільового використання амортизаційних коштів. Справедливим є твердження, що механізм не ігноруватиметься економічними суб'єктами лише за умови його економічної вигідності. Тому пропонується створити із амортизаційного фонду своєрідний аналог фінансового вкладення.

У наукових публікаціях вже багаторазово пропонувався такий захід

актуалізації сум амортизаційних відрахувань як накопичення амортизаційних коштів на депозитах [9]. За рахунок такого заходу низка вчених вважає за можливе вирішити проблему знецінення амортизаційних засобів на рівень інфляції. Але ця пропозиція не працездатна на практиці. Якщо підприємство функціонує при повному залученні в обороті своїх грошових ресурсів, то розміщення амортизаційних коштів на рахунку із простою депозитною ставкою буде нераціональним – для фінансування операційної діяльності менеджменту доведеться залучити додаткові ресурси (наприклад, взяти кредит) на відстрочену суму; у результаті сформується негативний грошовий потік на різницю між розмірами кредитної та депозитної ставок. Якщо ж підприємство не потребує залучення амортизаційних сум, то їх розміщення, знову ж таки під ставку звичайного депозиту, також не буде ефективним розпорядженням коштами, оскільки є більш прибутковий інструмент – фінансові вкладення. Таким чином, пропонований вченими підхід не забезпечує ні контролю за витрачанням коштів, ні економічної вигоди від такого управлінського рішення, як накопичення амортизаційних коштів на депозитному рахунку.

Але зовсім інша справа, якщо ставка за депозитом дорівнюватиме або перевищуватиме ставку за кредитом, що залучається. А ще краще, якщо буде можливість досягти нарощування амортизаційних сум через капіталізацію відсотків за таким прибутковим депозитом, оскільки це дозволить не лише компенсувати рівень інфляції, а й сформувати кошти на купівлю основних засобів вищої продуктивності. Проте такі заходи дорого обійдуться державі, а отже, і суспільству загалом. Тому, щоб не збільшувати витрати суспільства, пропонуємо замінити відрахування у розмірі амортизаційних відрахувань з бази оподаткування з податку на прибуток аналогічним за вартістю наданням державою додаткової до стандартної ставки за «амортизаційним» депозитом.

2. Добровільний характер використання механізму. Так само невід'ємною властивістю в реаліях ринкової економіки, як вигідність, можна вважати і добровільність механізму. У запропонованому методі ця

властивість витримується. Так, якщо підприємство хоче отримати вигоду від амортизаційних коштів у рамках нової системи, воно може розмістити амортизаційні кошти на амортизаційний (депозитний) рахунок. Якщо розміщення заперечує менеджменту з якихось причин, то санкцій ніяких не буде, лише утворюється втрачена вигода [27]. Щодо профілактики зловживання державним механізмом підтримки оновлення, то тут необхідне запровадження обмеження - внесення коштів на амортизаційний рахунок дозволяється лише у розмірах (не більше!) амортизаційних відрахувань за звітний період протягом цього звітного періоду.

Таким чином, якщо підприємство пропускає внесення коштів у певний період, то наступного місяця вона вже не зможе розмістити кошти на суму амортизації за кілька місяців. Закономірним є питання щодо несправедливості такого обмеження в умовах застосування методу нарахування у бухгалтерському обліку (тобто природна невідповідність руху грошових коштів та формування фінансових результатів). Але тут є раціональне рішення – надається свобода у визначенні джерела коштів.

3. Забезпечення контролю. Таким чином, добровільність і вигідність механізму дозволяють отримувати вигоду без придбання менш надійних фінансових вкладень, але має ще одне необхідне обмеження. Депозитний рахунок (амортизаційний рахунок) повинен функціонувати за аналогією зі спеціальними рахунками в банках, створеними з метою контролю за використанням бюджетних коштів для тендерів за державним оборонним замовленням [22]. Кошти (виручка/аванс) надходять на такий рахунок в одному зі структурних банків, а їх витрачання до кінця виконання контракту можливе лише за певними правилами та статтями. Тим самим здійснюється певний контроль за цільовим витрачанням амортизаційних засобів, під які держава надає вигідні умови (додаткову ставку).

4. Термін розміщення коштів на амортизаційному рахунку, розрахунок амортизаційних сум. Цей пункт дає відповідь на питання про те, як державі спонсорувати додаткову ставку на більшу кількість років, не допускаючи

надмірного навантаження на державний бюджет.

При закінченні умовного законодавцем терміну оновлення певного виду основних засобів, держава припиняє надавати підвищену ставку, і підприємство отримує звичайний депозитний дохід. Але цільовий висновок про коштів з рахунку зберігається, тому фактично суми виявляться заблокованими на ньому під не дуже цікаву ставку, що спонукає менеджмент компанії оновлювати свої амортизаційні кошти вчасно. Такий порядок створить для держави важіль щодо термінів оновлення основних засобів у національному масштабі, і дозволить, через продовження надання пільгової ставки, підтримувати пріоритетні галузі господарювання.

5. Відновлення правил бухгалтерського обліку. В результаті дослідження було проаналізовано альтернативний інструментарій амортизаційної політики, що дозволило використати концептуальну ідею одного з інструментів для розробки вдосконаленого методу нормативно-правового регулювання облікового забезпечення розвитку основних засобів. А саме це ідея амортизаційного фонду радянського періоду [41]. У процесі обліку в рамках розробленого методу пропонується використання балансу-нетто та додавання в активі балансу амортизаційного рахунку, для чого виділяється один із субрахунків 33 рахунку. На цьому субрахунку підлягають обліку суми амортизації, перераховані на депозитний рахунок із підвищеною ставкою, та суми відсотків, капіталізованих із цих коштів. Пасив балансу пропонується частково модифікувати. Підхід радянського часу в перерахунку статутного капіталу на знос має абсолютну логічність, але в сучасних реаліях його повторення не зовсім можливе, оскільки тягне за собою безліч витрат (внесення змін до ЄДРПО і т.д.). Але є інша стаття балансу, яка є більш гнучкою, і за рахунок якої можна відобразити амортизаційне зниження. Ця стаття – нерозподілений прибуток. Оскільки ця стаття дуже важлива як сама по собі, так і як частина показника чистих активів для зовнішніх користувачів звітності, пропонується створення субрахунку амортизаційного фонду до рахунку нерозподіленого прибутку, на якому відображається сума

нарахованого та перерахованого на спеціальний рахунок амортизації без сум відсотків. Такий порядок дозволяє, при співвіднесенні із сумою 33 рахунку, зрозуміти, скільки підприємство заробило під час розміщення коштів, а також побачити, скільки основних засобів куплено на ці ресурси.

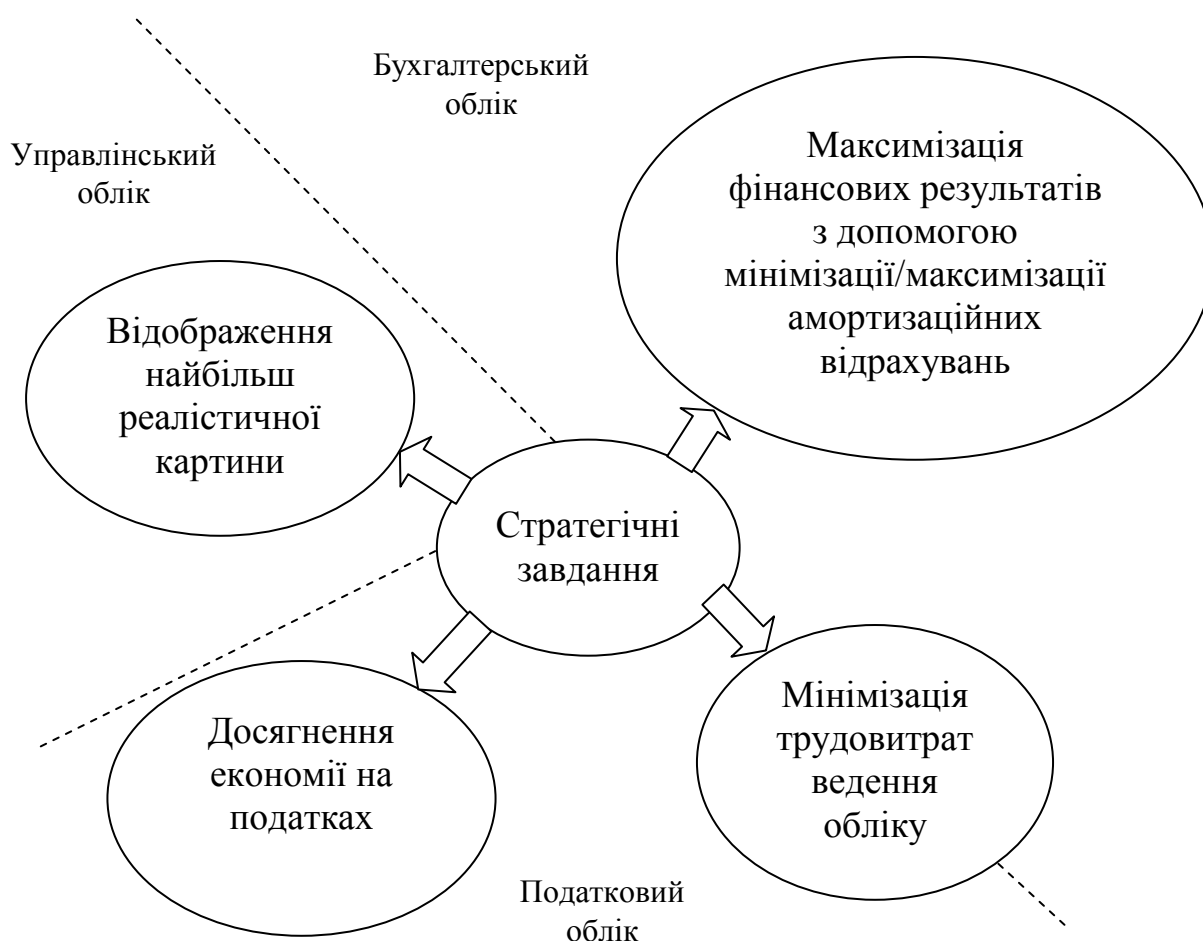


Рис. 3.3. Основні стратегічні завдання, які вирішуються за рахунок стратегічного підходу до формування внутрішньої амортизаційної політики

Основні стратегічні завдання підприємства, що досягаються за рахунок стратегічно-орієнтованого підходу до формування внутрішньої амортизаційної політики, такі:

1. Максимізація фінансових результатів з допомогою мінімізації амортизаційних відрахувань. Це завдання з'являється у менеджменті підприємства у тому випадку, коли підприємство прагне створити

привабливішу картину для зовнішніх користувачів за рахунок подання у звітності більш високих фінансових результатів.

2. Мінімізація фінансових результатів з допомогою максимізації амортизаційних відрахувань. Зворотний підхід застосовується у випадках очікування менеджментом підприємства розподілу чистого прибутку засновниками без урахування потреб оновлення основних засобів. Таким чином, зниження фінансових результатів дозволить залишити кошти в обороті підприємства, але вартість грошей у часі тут, навпаки, сформує втрачену вигоду.

3. Мінімізація трудовитрат ведення обліку. При великих оборотах та високій рентабельності бізнесу, компанія може ставити перед собою завдання мінімізації процедурного навантаження та максимального зближення податкового та бухгалтерського обліків, не дивлячись на втрату економії у податках. Інструменти нарахування амортизаційних відрахувань у бухгалтерському та податковому обліку різні. Вирішення завдання максимальної мінімізації витратності облікового процесу через об'єднання обліку податкового та бухгалтерського в абсолюті важкодосяжна, проте у великих компаніях, вона переслідується та досягається на оптимальному рівні.

4. Досягнення економії на податках [47]. Двома основними податками, які достатньою мірою корелюють з вартістю основних засобів та його амортизації, є податок на майно і прибуток. Податок на майно розраховується виходячи з залишкової вартості основних засобів у цілях бухгалтерського обліку. Тобто, величина цього податку залежить від двох компонентів – первісної вартості об'єкта та суми амортизації, що варіюється залежно від обраного компанією методу нарахування амортизаційних відрахувань. Таким чином, з метою мінімізації податку на майно, слід вибирати ті методи, які дозволяють розрахувати найбільші амортизаційні суми, а це метод списання вартості за сумою чисел років терміну корисного використання та метод зменшеного залишку. Зазначимо також ще одним

фактор, що впливає на податок на прибуток і податок на майно підприємства - проведення переоцінки. Так, переоцінка змінює основу розрахунку податку майно, збільшуючи його чи скорочуючи у прямій залежності. При збільшенні вартості компанію очікує більший податок на майно, причому оновлення (збільшення) амортизаційних сум як відрахування з бази оподаткування для податку на прибуток не відбувається. Тому, переоцінюючи, компанії варто звернути увагу і на таку особливість вітчизняної податкової системи.

За допомогою взаємодії управлінських функцій в обліково-аналітичній системі формується облікове та аналітичне забезпечення інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства (додаток 3). Врахування галузевої специфіки, внутрішніх та зовнішніх факторів під час формування облікового та аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства дасть змогу бухгалтерам-аналітикам сформувавши достовірну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

3.3. Рекомендації щодо комплексного аналізу основних засобів для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства

Проведений аналіз аналітичного забезпечення розвитку основних засобів підприємства, представленого в економічній літературі, дозволив сформувавши висновок недостатності представлених методів аналізу для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства. Так, вченими розроблено та розвинено значний інструментарій аналізу основних засобів, який дозволяє проаналізувати різні сторони їх розвитку. Але запропоноване різноманіття розрізнених інструментів та методів, що дають одночасно суперечливі результати, не дозволяє сформувавши загальний рівень стану основних засобів у кількісному вираженні, необхідний для того, щоб об'єктивно оцінити їхній стан та обґрунтувати вибір стратегії розвитку основних засобів. Консолідувати результати аналізу та виробити кількісну

характеристику дозволяє інструментарій оцінки ризиків, тому даний пункт роботи присвячений розробці комплексної, тобто такої, що об'єднує методологію аналізу та оцінки, методики аналізу основних засобів підприємства. Методика ґрунтується на вдосконаленні та інтеграції в систему існуючих інструментів та методів аналізу основних засобів та оцінки ризиків, а також розробці нових інструментів та підходів до інтерпретації, заснований на практичному досвіді.

Для реалізації стратегічного підходу до розвитку основних засобів підприємства пропонуємо комплексну методику аналізу основних засобів, структура якої представлена на рисунку 3.4.

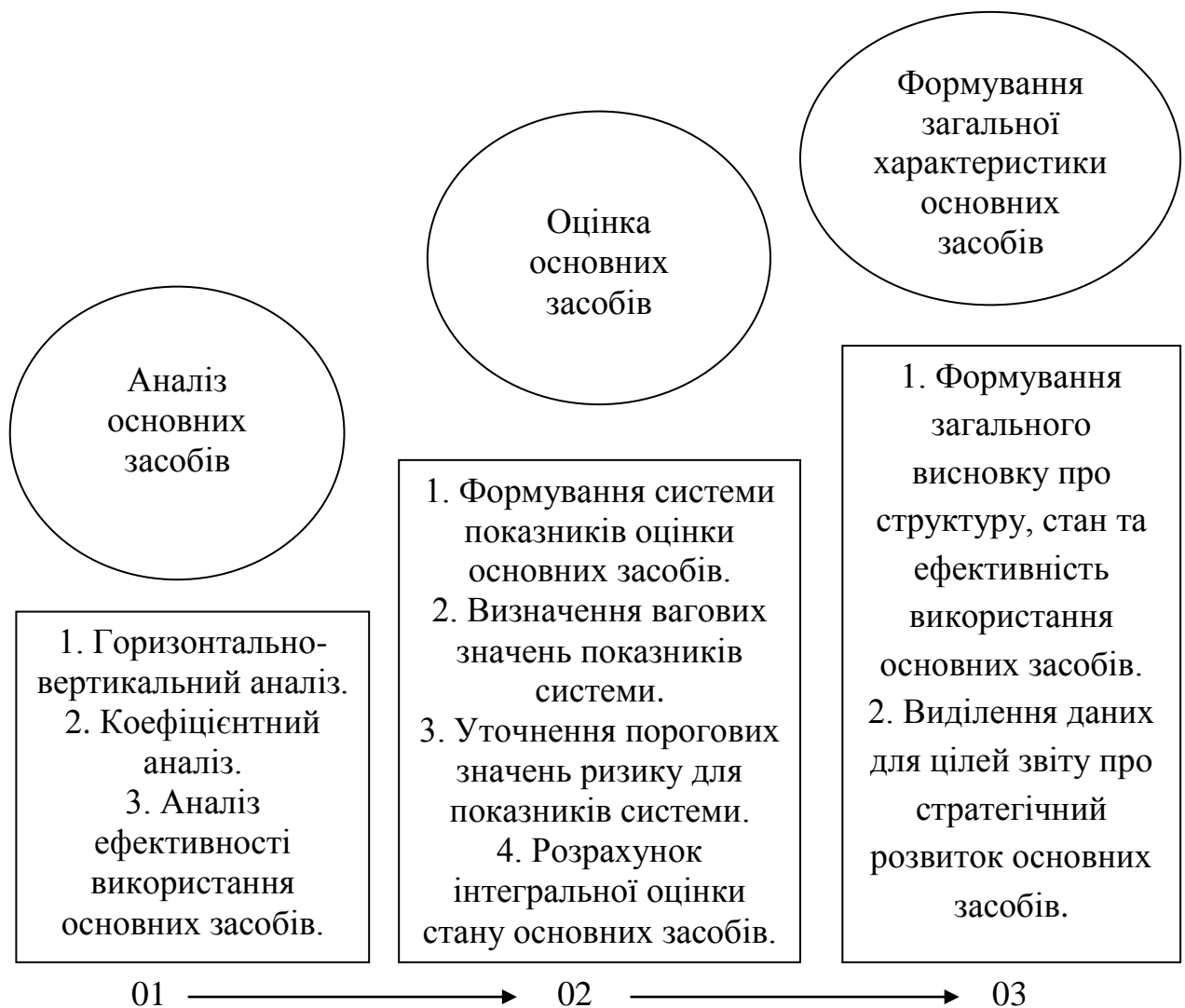


Рис. 3.4. Методика комплексного аналізу та оцінки основних засобів для обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства

Методика складається з трьох етапів, кожен із яких містить кілька кроків. Використання методики дозволяє отримати найбільш повну інформацію про різні аспекти основних засобів (стан, ефективність використання, структуру тощо) [1], що дозволяє виробляти об'єктивні та якісні управлінські рішення, тому основне її призначення - це використання у внутрішньоорганізаційних процесах фінансового та управлінського аналізу економічних відділів підприємства з метою моніторингу розвитку основних засобів.

1 етап методики комплексного аналізу основних засобів – аналіз основних засобів підприємства.

Крок 1. Горизонтально-вертикальний аналіз основних засобів. Основні завдання, що переслідуються на цьому кроці, полягають у тому, щоб:

– ознайомитись із складом основних засобів підприємства, виявити найбільш значущі компоненти структури. Так, наприклад, дуже важливо оцінити співвідношення активної та пасивної частин цього виду активів, співвіднести із середнім значенням по галузі. Але найбільш точним тут буде застосування механізму з інструментарію інвестиційного аналізу - складання переліку близьких компаній-аналогів та розрахунок співвідношення активної та пасивної частин основних засобів за ними [14]. Такий підхід дозволить прибрати з аналізу підприємства з іншими умовами функціонування (обсягами виробництва, номенклатурою товару та інше) та нівелювати їхній вплив на галузевий показник. Таким чином можна вивити значення орієнтир для приблизної оцінки збалансованості структури основних засобів по аналізованого підприємства;

– відстежити динаміку розвитку основних засобів. Розгляд слід проводити як щодо наявності різких коливань в динаміці. На цьому кроці корисно зробити «очищення» переліку основних засобів за первісною вартістю від об'єктів, що не використовуються, тобто що знаходяться на консервації, установці, в ремонті, а також призначених або вже переданих в оренду основних засобів. Таке коригування дозволить розглядати, у тому

числі і на подальших етапах аналізу, «працюючу» частину цього виду активів, оскільки саме воно впливає на якість виробленої продукції. При можливості слід доповнити перелік і на об'єкти, що орендуються, але аналізувати їх слід окремо і особливо – ці активи роблять свій внесок у виробництво продукції підприємства, але, водночас, йому не належать, і аналіз їх стану не завжди може бути здійснений.

Крок 2-Коефіцієнтний аналіз основних засобів.

На цьому етапі аналіз здійснюється за допомогою використання певних відносних показників [1]. В економічній літературі аналіз стану основних засобів часто поділяється на аналіз загального стану та аналіз технічного стану. Оскільки економічні категорії не здатні відобразити реальний технічний стан об'єктів основних засобів та вживання слова «технічний» не зовсім коректно, вважаємо за правильне об'єднати ці два напрями в один і використовувати в його рамках такі індикатори:

1) коефіцієнт оновлення (у класичному трактуванні, тобто як відношення первісної вартості введених за аналізований період основних засобів до загальної первісної вартості основних засобів на кінець цього періоду);

2) коефіцієнт вибуття (у класичному трактуванні, тобто як відношення первісної вартості виведених за аналізований період основних засобів до загальної первісної вартості основних засобів на початок цього періоду);

3) темп надходження;

4) коефіцієнт зносу;

5) коефіцієнт інтенсивності поновлення.

Ці показники, аналіз як відносного рівня яких, так і динаміки (переважно), дозволяють отримати достатню інформацію про стан основних засобів підприємства для обґрунтування стратегії їх розвитку. Але найцікавішу інформацію можна отримати під час аналізу співвідношення деяких із них. Так, співвідношення динаміки коефіцієнта оновлення і коефіцієнта зносу показує рух компанії з корекції ступеня зносу основних

засобів або ж, навпаки, посилення їх неоптимального стану, а точніше достатність оновлення для нівелювання (або навіть зниження) зносу, що наростає. В оптимальному випадку темп зростання коефіцієнта оновлення повинен перевищувати темп зростання коефіцієнта зношування. Причому, порівнювати слід саме тренди цих коефіцієнтів, оскільки вони показують напрям розвитку основних засобів та його перспективний стан.

Крок 3 – Аналіз ефективності використання основних засобів.

Основні засоби – це один із видів виробничих ресурсів, тому оцінка ефективності його використання є вкрай важливою для обґрунтування стратегії їх розвитку. Одним з ключових показників ефективності використання є фондovіддача, яка показує скільки гривень виручки припадає на 1 гривню вартості основних засобів [30]. Незважаючи на те, що існує безліч критичних коментарів до економічного сенсу фондovіддачі, найкращий інструмент оцінки ще не запропонований.

Однією з уразливих сторін цього коефіцієнта називають використання у його чисельнику показника виручки. Справа в тому, що крім проданої продукції основні засоби виробляють ще продукцію, яка може бути продана в пізніші періоди (і перебувати на складах, наприклад), а також продукти проміжного етапу (незавершене виробництво, напівфабрикати). Також можливий альтернативний розрахунок фондovіддачі у натуральному вираженні, як відношення валової продукції у тоннажі на кількість об'єктів основних засобів, під час проведення якого слід об'єднувати об'єкти основних засобів за критерієм одиниці використання.

Другою слабкою стороною коефіцієнта вважають використання у знаменнику середньорічної залишкової вартості основних засобів. Таким чином, з розрахунку упускаються працюючі та виробляючі, але вже повністю амортизовані об'єкти основних засобів. Цю неточність також можна усунути шляхом використання у розрахунку виміру в натуральному вираженні, або за первісною вартістю. Додамо, що для розрахунку бажано брати саме працюючі основні засоби, а не повний парк.

Із запропонованими коригуваннями показник фондівдачі фактично відображає продуктивність основних засобів підприємства у вартісному вираженні [9]. Не дивлячись попри всі виставлені у економічній літературі зауваження показника, і запропонованих у дослідженні варіантів їх вирішення, фондівдача має аналітичну цінність, оскільки відбиває вартість фактично проданої продукції цінах реалізації, що залишилася повернення інвестованої вартості основний капітал підприємства.

Етап аналізу основних засобів дозволяє ознайомитися з основними засобами підприємства, їх структурою, станом та ефективністю використання; оцінити правильність трендів розвитку, виявити специфіку та отримати безліч фактів у кількісному вимірі (результати розрахунку показників) про параметри основних засобів. Але консолідувати докупи ці факти і отримати цілісне розуміння рівня стану основних засобів організації дозволяє тільки наступний етап.

2 етап методики комплексного аналізу основних засобів – оцінка основних засобів підприємства.

Крок 1 – Формування системи показників оцінки основних засобів.

Формуємо систему показників, яка найповніше і максимально можливо захоплює всі необхідні сторони основних засобів відповідно до специфіки діяльності конкретного підприємства [32]. У першому блоці методики аналізу формується розуміння щодо важливих індикаторів, проблемних точок, яким необхідно приділити особливу увагу, і тих моментів, які можна опустити через їхню низьку інформативність і несуттєвість для конкретного підприємства, що є опорою для вибору показників для системи. Також, на попередньому етапі комплексної методики формуються розрахункові значення, які на цьому етапі потрібні для використання.

В систему можуть бути вибрані такі показники як коефіцієнт зносу, фондівдача, бракоутворення, ремонтозатратність, енерговитратність, амортизаційємність та ін; так і їх співвідношення: наприклад, різниця приростів коефіцієнта зношування та коефіцієнта оновлення, або відношення

зміни рентабельності основних засобів за рахунок фондівіддачі.

Крок 2 - Визначення вагових значень обраних для системи показників.

Ранжуємо показники та визначаємо їх вагові значення. Для виконання цього етапу математиками розроблено та запропоновано чимало різних способів – метод ранжування, метод приписування балів, метод аналізу ієрархій, метод модифікованої першої головної компоненти, метод рандомізованих зведених показників, система Фішберна та багато інших [14]. І у кожного є свої слабкі та сильні сторони. Проте найбільшою повагою користуються саме формули Фішберна. Показники у системі Фішберна можна побудувати відповідно до ступеня зниження їх важливості. У такому разі, з вагових коефіцієнтів утворюється спадна арифметична прогресія.

Крок 3 – Уточнення порогових значень ризику для показників.

Здійснюємо уточнення катастрофічних, критичних, допустимих порогових значень для оцінки результатів розрахунку показників. Цей крок розглядається в методиці розрахунку інтегрального показника оцінки ризику підприємства, але для цілей характеристики основних засобів підприємства, на наш погляд, він є додатковим – побудова сітки «коридорів» типу ризикової ситуації не впливає на результат підсумкового інтегрального показника; але, водночас, цей механізм допомагає побачити умовну критичність щодо кожного з його факторів і виявити слабкі сторони основних засобів конкретного підприємства, які потребують розвитку та знижують рівень інтегральної оцінки основних засобів [1]. Значення «коридорів» можуть бути встановлені за різними умовами: відповідно до рекомендованих (нормативних) значень, меж динаміки показників у аналізованому періоді, середньогалузевим значенням, бажаними (цільовими) значеннями, експертним судженням та багатьма іншими.

3 етап методики комплексного аналізу основних засобів – формування загальної характеристики основних засобів підприємства.

Останнім етапом методики комплексного аналізу основних засобів є формування висновків на підставі попередніх двох етапів. Перший етап –

аналіз основних засобів – дозволяє ознайомитися і зробити висновки з усіх даних (виявлених в результаті аналізу фактів) про основні засоби підприємства, формуючи цим базу для оцінки та формулювання загальної характеристики основних засобів підприємства. Другий етап – оцінка основних засобів – вже дозволяє консолідувати результати аналізу та сформувати інтегральну оцінку стану основних засобів підприємства, відобразити загальний рівень стану у кількісному вираженні. Таким чином, третій етап завершує логічний ланцюжок - на ньому формується загальний висновок, центральним елементом якого є інтегральна оцінка стану основних засобів підприємства, що доповнюється та обґрунтовується аналітичними даними, отриманими на етапі аналізу основних засобів.

Перевагою запропонованої методики і те, що легко адаптується під специфіку підприємства та ракурс аналізу основних засобів; вона проста у розрахунках і не вимагає спеціалізованих програм; гнучка для інтеграції з різними методами аналізу та оцінки. Але головною перевагою методики є можливість кількісної характеристики стану основних засобів підприємства, що необхідно для об'єктивного обґрунтування стратегії розвитку основних засобів підприємства.

Висновки до третього розділу

1. Проведене дослідження дозволило не тільки виявити та проаналізувати проблемні моменти облікового та аналітичного забезпечення, що має на сьогоднішній момент, обґрунтувати гостру необхідність стратегічного підходу до розвитку основних засобів, а й визначити можливості їх корекції. Результатом можна назвати формування концепції комплексного підходу до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів організації, яка представлена у вигляді концептуально-логічної моделі, що складається із сукупності послідовних етапів дослідження.

2. Дослідивши теоретичні підходи щодо системи облікового та аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів можемо зазначити, що це «єдність підсистем обліку, аналізу та контролю, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень». Таким чином, визначено основні елементи Концепція обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства.

3. Запропоновано систему індикаторів та аналітичні форми, що рекомендуються для включення до складу внутрішньої звітності з метою інформування стейкхолдерів про ефективність управління інвестованими в основний капітал коштами, що дозволить підвищити довіру зовнішніх користувачів до підприємства та її менеджменту, а також збільшити привабливість для інвесторів.

4. Вдосконалення облікового забезпечення розвитку основних засобів пропонуємо формувати у двох напрямках – пропозиція концепції державної амортизаційної політики, що дозволяє підвищити зацікавленість підприємств у формуванні цільових ресурсів для відновлення основного капіталу та вирішити проблему низької ефективності заходів державного стимулювання відновлювальних процесів та розвиток методичного забезпечення формування внутрішньої амортизаційної політики, яка б враховувала стратегічні інтереси підприємства на різних стадіях його розвитку.

5. Для вирішення проблеми нецільового використання амортизаційних відрахувань та інтенсифікації процесу залучення амортизаційних ресурсів на оновлення основних засобів, запропоновано метод нормативно-правового регулювання облікового забезпечення, що ґрунтується на іншій формі державного стимулювання відновлювальних процесів економічними суб'єктами. Пропонований метод нормативно-правового регулювання облікового забезпечення ґрунтується на 5 основних принципах: економічний зиск; добровільний характер використання механізму; забезпечення

контролю; термін розміщення коштів на амортизаційному рахунку, розрахунок амортизаційних сум; відновлення правил бухгалтерського обліку.

6. Визначено основні стратегічні завдання підприємства, що досягаються за рахунок стратегічно-орієнтованого підходу до формування внутрішньої амортизаційної політики, а саме: максимізація фінансових результатів з допомогою мінімізації/максимізації амортизаційних відрахувань; мінімізація трудовитрат ведення обліку; досягнення економії на податках

7. За допомогою взаємодії управлінських функцій в обліково-аналітичній системі формується облікове та аналітичне забезпечення інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Врахування галузевої специфіки, внутрішніх та зовнішніх факторів під час формування облікового та аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства дасть змогу бухгалтерам-аналітикам сформувати достовірну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

8. Для реалізації стратегічного підходу до розвитку основних засобів підприємства пропонуємо комплексну методичку аналізу основних засобів, яка складається з трьох етапів, кожен із яких містить кілька кроків: аналіз основних засобів підприємства оцінка основних засобів; формування загальної характеристики основних засобів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Запропоновано визначення, згідно з яким основні засоби – це умовне вартісне вираження засобів праці, які є сформованими в результаті фінансово-господарських операцій матеріально-речовими цінностями тривалого користування (більше 12 місяців), необхідні для здійснення господарської діяльності підприємства. Застосування у визначенні слова «умовне» якраз відображає всю складність натурального та вартісного вираження категорії, що обговорюється. Рамки умов диктуються нормативно-правовими та внутрішньоорганізаційними обліковими та методичними забезпеченнями.

2. Проаналізовано та узагальнено найбільш значимі дискусійні напрями розвитку амортизаційної політики України, а саме: використання інструменту переоцінки; застосування прискорених методів нарахування амортизаційних відрахувань; зміна термінів корисного використання об'єктів основних засобів та кількості амортизаційних груп; проблема нецільового використання амортизаційних коштів

3. Провівши аналіз нормативно-правового регулювання обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів в Україні та за кордоном встановлено, що підходи до стимулювання відновлювальних процесів в країні, нормативно-правового регулювання облікового забезпечення розвитку основних засобів, різні, не дивлячись на загальну для всіх країн ринкову парадигму економіки. Це зумовлено необхідністю відображення в амортизаційній політиці специфіки економіки тієї чи іншої країни. Тим не менш, багато інструментів та ідей доступні для імпорту, і, за певної міри адаптації, могли б бути використані для вирішення національних проблем та ліквідації слабких сторін діючої амортизаційної політики.

4. На основі проведених досліджень можемо дійти висновку, що більшість показників зазнали позитивних змін, що свідчить про розвиток

підприємства. Зазначено, що ТОВ «Криничанський техноцентр» веде обачну кредитну політику, про що свідчить зменшення дебіторської і кредиторської заборгованості і її частки в оборотних активах у 2020 році. Констатовано, збільшення чистого доходу від реалізації впродовж 5 років, що пояснюється розширенням асортименту підприємства та як наслідок збільшенням сегменту ринку. Комплексна рейтингова оцінка показала рейтинг 8,83, що означає, що досліджуване підприємство має стійки фінансовий стан.

5. ТОВ «Криничанський техноцентр» самостійно обирає зручну для нього форму ведення бухгалтерського обліку, а також визначає та затверджує облікову політику, яка має не суперечити законодавству. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві неможливе без бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Працівники бухгалтерського апарату, які мають певні обов'язки забезпечують правильне, точне, своєчасне ведення операцій з бухгалтерського обліку та їх документацію. На підприємстві немає затвердженого графіка документообігу, що впливає на якість та швидкість обробки документів.

6. Визначено, що стратегія розвитку основних засобів підприємства є методом досягнення цільового стану та структури основних засобів, в рамках якого підприємство приймає рішення щодо різних процесів та інструментів зміни параметрів основних засобів підприємства.

7. Встановлено, що в ТОВ «Криничанський техноцентр» засосовується системи обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів, під якою розуміється базовий компонент стратегії розвитку основних засобів підприємства, який є впорядкованою системою облікового та аналітичного забезпечень, що дозволяють формувати достатню інформаційну базу для розробки управлінських рішень щодо розвитку основних засобів підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення містить три автономні, але водночас взаємопов'язані блоки, які відображають етапи його формування – це внутрішньоорганізаційна амортизаційна політика, методика аналізу основних засобів підприємства та звіт про стратегічний розвиток основних

засобів.

8. Сформовано концепцію комплексного підходу до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів організації, яка представлена у вигляді концептуально-логічної моделі, що складається із сукупності послідовних етапів дослідження. Визначено основні елементи Концепція обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства.

9. Вдосконалення облікового забезпечення розвитку основних засобів пропонуємо формувати у двох напрямках – пропозиція концепції державної амортизаційної політики, що дозволяє підвищити зацікавленість підприємств у формуванні цільових ресурсів для відновлення основного капіталу та вирішити проблему низької ефективності заходів державного стимулювання відновлювальних процесів та розвиток методичного забезпечення формування внутрішньої амортизаційної політики, яка б враховувала стратегічні інтереси підприємства на різних стадіях його розвитку.

10. Для вирішення проблеми нецільового використання амортизаційних відрахувань та інтенсифікації процесу залучення амортизаційних ресурсів на оновлення основних засобів, запропоновано метод нормативно-правового регулювання облікового забезпечення, що ґрунтується на іншій формі державного стимулювання відновлювальних процесів економічними суб'єктами. Пропонований метод нормативно-правового регулювання облікового забезпечення ґрунтується на 5 основних принципах: економічний зиск; добровільний характер використання механізму; забезпечення контролю; термін розміщення коштів на амортизаційному рахунку, розрахунок амортизаційних сум; відновлення правил бухгалтерського обліку.

11. Визначено основні стратегічні завдання підприємства, що досягаються за рахунок стратегічно-орієнтованого підходу до формування внутрішньої амортизаційної політики, а саме: максимізація фінансових результатів з допомогою мінімізації/максимізації амортизаційних

відрахувань; мінімізація трудовитрат ведення обліку; досягнення економії на податках

12. За допомогою взаємодії управлінських функцій в обліково-аналітичній системі формується облікове та аналітичне забезпечення інструментарію стратегії розвитку основних засобів аграрного підприємства. Врахування галузевої специфіки, внутрішніх та зовнішніх факторів під час формування облікового та аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства дасть змогу бухгалтерам-аналітикам сформувати достовірну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

13. Для реалізації стратегічного підходу до розвитку основних засобів підприємства пропонуємо комплексну методичку аналізу основних засобів, яка складається з трьох етапів, кожен із яких містить кілька кроків: аналіз основних засобів підприємства оцінка основних засобів; формування загальної характеристики основних засобів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Богацька Н.М. Аналіз основних засобів підприємства: навч. посібн. URL: <http://bogatska-analiz-osnovnih-zasobiv-pidpriemstva>
2. Блоха А.В. Поліпшення забезпечення матеріально-технічними ресурсами аграрного виробництва / А.В. Блоха // Економіка АПК. – 2019. – № 2. – С. 56-60.
3. Бойко Л.І. Шляхи удосконалення обліку амортизації основних засобів / Бойко Л.І. // Бізнес-Навігатор. - 2021. - №1. - С. 161-166.
4. Бойчук Є. Консервація основних засобів: механізм, бухгалтерський та податковий облік / Є. Бойчук // Все про бухгалтерський облік. – 2019. – № 51. – С. 6-11.
5. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку / О. Бондар // Бухгалтерський облік та аудит. – 2015. – № 3. – С. 23–28.
6. Бразилій Н.М., Тимошенко М.М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. URL : <http://ven.chdtu.edu.ua/article/view/88477>.
7. Венгерук Н.П. Визнання основних засобів у фінансовому та податковому обліку / Н. П. Венгерук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – Січень. – С. 34.
8. Гавриловський О. С., Стащенко Ю. В. Поняття «необоротні активи» в обліковій практиці. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 19. С. 498-502.
9. Гуренко Т.О. Особливості переоцінки основних засобів/ Т.О. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2020. – Липень. – С. 18.
10. Гуцаленко Л.В. Організація обліку та аудиту основних засобів. URL : <http://www.economyandsociety.in.ukr/123.pdf>.
11. Джаферова Л.Р. Відображення результатів переоцінки основних

засобів в обліку та фінансової звітності підприємства / Л.Р. Джаферова // Економічний форум // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkfor/2012_2/75.pdf.

12. Домбровська Н.Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація // Журнал «Економічні науки». 2012. №9. URL: http://masters.donntu.org/2013/iem/mashkovskaya/library/article_dombrov_ska.htm.

13. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2019. – № 10. – С. 12-16.

14. Зюкова М.М. Оцінка основних засобів – складова системи обліку // Проблеми формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. вип.: Реструктуризація аграрних підприємств і земельна реформа: стан, проблеми, перспективи. – К.: КНЕУ, 2020. – с. 379-381.

15. Зюкова М.М. Деякі моменти еволюції поняття “оцінка основних засобів” // Науково-практичний журнал “Регіональні перспективи”. – 2020. – №4(11). – С. 83-84.

16. Іванова Н.А. Актуальні питання обліку і аудиту основних засобів / Н. А. Іванова., А. А. Славгородська, Л. В. Білявська // Зб. наук. Праць Подільського ДАТУ – 2012. – С. 546-549.

17. Єлісеєва О. К., Яресько А. М. Методи оцінки основних засобів в умовах законодавчих змін: вітчизняний та зарубіжний досвід. Економічний форум. 2017. № 1. С. 223–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2017_1_35

18. Кафка С.М. Особливості обліку операцій з основними засобами за МСБО 16 та П(С)БО 7: порівняльний аспект / С.М. Кафка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: матеріали наук.-практ. конф., 2012 р., м. Київ. – К. : [б. в.], 2012. – С. 223-229.

19. Кленін О. В. Ефективність відтворення основного капіталу підприємств: монографія / О. В. Кленін. – Д., 2006 – 196 с.

20. Кононова І.В., Бакум А.О. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. Науковий вісник

Ужгородського національного університету. 2016. № 6. Ч. 2. URL: <http://nbuv.gov.ua2016>.

21. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух. – 2021. – № 35. – С. 17-23.

22. Король Г.О. Порівняння обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - Випуск 9-1. Частина 4. С. 186-189.

23. Ларка М.І. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів підприємства / М.І. Ларка, Д.О. Горжій // Вісник НТУ «ХП». 2020. - №22 (995). – С.38-43.

24. Левицький Н. Удосконалення інструментів облікового відображення об'єктів необоротних активів / Левицький Н. // Галицький економічний вісник. 2021. № 1. https://doi.org/3108/galicianvisnyk_tntu2021.01

25. Лисенко Н. М. Облікова інформація в системі управління підприємства / Н. М. Лисенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2021. – №9(52). – С.62–68.

26. Макаренко А.П., Меліхова Т.О. Теоретико-методичні основи та практичні підходи до вдосконалення аудиту лізингових операцій. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. № 6. С. 164-171.

27. Малахов В., Оніщенко І. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів підприємства. Міжнародний збірник наукових праць. 2016. № 1. С. 48–56.

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) Основні засоби. Затверджено Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

29. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 3. С. 25-30. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_3_6

30. Михайлов А. М. основні засоби: визначення та класифікація/ А. М. Михайлов // Вісник СДАУ.- 2021.- Вип1(10).- С 156 – 159.

31. Можарівський С. В., Романчук К. В. Огляд методів амортизації основних засобів в Україні та країнах Європи. Економічний розвиток європейських країн в контексті інтеграційних процесів: тези виступів Всеукраїнського молодіжного економічного форуму. Житомир: ЖДТУ, 2016. 214 с. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/96-1.pdf>

32. Овод Л.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення функціонування механізму управління амортизаційною політикою підприємства / Л.В Овод, М.П. Войнаренко // Економіка: реалії часу. – 2020. - №5(10). – С. 192-197.

33. Овод Л.В. Стратегічні управлінські рішення у формуванні амортизаційної політики підприємства / Л.В. Овод // Вісник Хмельницького національного університету. – 2019. – Т.1, № 6. – С. 100 – 103.

34. Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. - 2018. - № 3. - С. 407–408.

35. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець // Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів: матеріали наук.-практ. конф., 2013 р., м. Київ. – К. : [б. в.], 2013. – С. 325-329.

36. Петрик О.А., Мариніч І.О. Аудит оцінки вартості основних засобів. Економіка. Фінанси. Право. 2015. № 4. URL : http://nbuv.gov.ua/_2015_4_8.

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/w/2755-17>.

38. Подолянчук О.А., Химич Г.М. Методика та аналіз аудиту основних засобів. URL : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

40. Рибалко О.М. Шляхи удосконалення організації обліку основних

засобів / О.М. Рибалко // Логос. – 209. – №7. – С. 19-22.

41. Рунчева Н. В. Облік амортизації в Україні // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2019. - № 3 (7). – С. 104 – 108.

42. Рябчук О.Г. Проблеми та напрями вдосконалення аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання / Рябчук О.Г. // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2019. - Випуск 2 (19). – С. 392-397.

43. Сиволап І. Амортизація основних засобів / І. Сиволап // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2020. – № 9. – С. 13-19.

44. Скоморохова С.Ю. Сучасна концепція амортизаційної політики підприємства / С.Ю. Скоморохова, С.М. Ніколаєнко, Л.В. Гейвич // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2021. – Вип. 4. – С. 65-67.

45. Смолувик Р.Ф. Основні напрями підвищення ефективності використання основних засобів підприємства в сучасних умовах / Р.Ф. Смолувик // Вісник НТУ «ХП». – 2016. - №19 (1191). – С.111-114.

46. Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учёт. – 2012. – №2. – С.18-23.

47. Стригуль, Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / Л.С. Стригуль, А.С. Тімонова // Вісник НТУ «ХП». – 2019. – №32 (1075). – С.47-50

48. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л.Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11-18.

49. Фальченко О.О. Шляхи підвищення ефективності використання основних фондів підприємства / О.О. Фальченко // Вісник НТУ «ХП». 2012. - №51 (957). – С.168-171.

50. Фірсова С.М. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства / С.М. Фірсова, О.В. Гарасюта // Науковий вісник НЛТУ України, 2016. – Вип. 16.6. – С. 184-187.

ДОДАТКИ

Оцінка майна та капіталу ТОВ «Криничанський техноцентр» за 2016-2020 рр., тис. грн.

Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Майно - усього	33117,0	34097,0	37101,0	41661,0	49820,0	150,44
Необоротні активи	10716,0	13261,0	15700,0	15278,0	15573,0	145,32
Основні засоби	1200,0	9741,0	15269,0	14797,0	14768,0	1230,66
Довгострокові біологічні активи	285,0	95,0	88,0	130,0	437,0	153,33
Оборотні активи	22401,0	20836,0	21401,0	26383,0	34247,0	152,88
Запаси	562,0	592,0	10852,0	11577,0	18534,0	3297,86
Поточна дебіторська заборгованість	10008,0	10317,0	9552,0	11988,0	9366,0	93,59
Гроші, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції	2119,0	29,0	8,0	2276,0	2812,0	132,70
Інші оборотні активи	0,0	0,0	457,0	73,0	108,0	-
Капітал- усього	33117,0	34097,0	37101,0	41661,0	49820,0	150,44
Власний капітал	31275,0	31520,0	32272,0	38029,0	49225,0	157,39
Зареєстрований (пайовий) капітал	600,0	600,0	600,0	600,0	600,0	100,00
Зобов'язання і забезпечення	1572,0	2482,0	4829,0	3632,0	595,0	37,85
Довгострокові зобов'язання	0,0	0,0	35,0	0,0	0,0	-
Поточні зобов'язання	1572,0	2482,0	4794,0	3632,0	595,0	37,85
Поточна кредиторська заборгованість	211,0	504,0	2333,0	272,0	127,0	60,19

Оцінка руху та функціонального стану основних засобів ТОВ «Криничанський техноцентр» за 2016-2020 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Основні засоби на початок року	11653,0	17096,0	12988,0	27257,0	29568,0	253,74
Надійшло за рік	5664,0	5294,0	5307,0	2311,0	2600,0	45,90
Вибуло за рік	221,0	470,0	38,0	16,0	15,0	6,79
Основні засоби на кінець року	17096,0	12988,0	27257,0	29568,0	32153,0	188,07
Нараховано амортизації за рік	813,0	2264,0	2949,0	2783,0	2614,0	321,53
Знос:						
а) на початок року	5962,0	6775,0	9039,0	11988,0	14771,0	247,75
б) на кінець року	6775,0	9039,0	11988,0	14771,0	17385,0	256,61
Річний приріст(+) або зменшення(-), тис.грн.	5443,00	-4108,00	14269,00	2311,00	2585,00	47,49
Темп зростання (зниження), %	146,71	75,97	209,86	108,48	108,74	-37,97
Темп приросту (зменшення), %	46,71	-24,03	109,86	8,48	8,74	-37,97
Коефіцієнт оновлення, %	33,13	40,76	19,47	7,82	8,09	-25,04
Коефіцієнт вибуття, %	1,90	2,75	0,29	0,06	0,05	-1,85
Період оновлення (можливого повного вибуття), років	3,20	2,63	5,21	12,79	12,44	9,24
Коефіцієнт заміни (простого відтворення),%	3,90	8,88	0,72	0,32	0,58	-3,32
Коефіцієнт розширення (розширеного відтворення), %	96,10	-77,60	268,87	100,00	99,42	3,32
Період обороту, років	17,68	6,64	6,82	10,21	11,81	66,77
Коефіцієнт зносу, %: а) на початок року	51,16	39,63	69,60	43,98	49,96	-1,21
б) на кінець року	58,14	52,87	92,30	54,19	58,80	0,66
Коефіцієнт придатності, %: а) на початок року	48,84	60,37	30,40	56,02	50,04	-98,88
б) на кінець року	41,86	47,13	7,70	45,81	41,20	-0,66

Фінансові результати діяльності ТОВ «Криничанський техноцентр», тис. грн.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Дохід від реалізації продукції	31238,00	27652,00	26994,00	34522,00	44877,00	143,66
Основні витрати, у тому числі:						
а) собівартість продукції, яка була реалізована;	17960,00	26396,00	26973,00	39551,00	36099,00	201,00
б) адміністративні витрати;	654,00	702,00	798,00	720,00	1005,00	153,67
в) витрати на збут;	577,00	153,00	225,00	37,00	401,00	69,50
г) інші операційні витрати.	5980,00	1920,00	233,00	1932,00	213,00	3,56
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	13278,00	1256,00	21,00	-5029,00	8778,00	66,11
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) у % до чистого доходу від реалізації продукції	42,51	4,54	0,08	-14,57	19,56	-22,95
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) від основної діяльності	13833,00	1575,00	813,00	6042,00	11194,00	80,92
Інші доходи	6,00	144,00	136,00	11,00	46,00	766,67
Інші витрати	830,00	203,00	197,00	297,00	44,00	5,30
Фінансовий результат до оподаткування	13095,00	1516,00	752,00	5756,00	11196,00	85,50
Чистий нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	13059,00	245,00	752,00	5756,00	11196,00	-1863,00
Чистий нерозподілений прибуток (непокриті збитки) у % до чистого доходу від реалізації продукції	41,80	0,89	2,79	16,67	24,95	-16,86

Додаток В

Оцінка ділової активності ТОВ «Криничанський техноцентр» за 2016-2020 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 р. у % до 2016 р.
Чистий дохід від реалізації продукції	31238,00	27652,00	26994,00	34522,00	44877,00	143,66
Витрати основної діяльності	26512,00	32941,00	31354,00	34539,00	47906,00	180,70
Середньорічна вартість капіталу	28692,00	33607,00	35599,00	39381,00	45740,50	159,42
Вартість необоротних засобів в середньому за рік	24745,50	31397,50	31896,00	35150,50	43627,00	176,30
Вартість оборотних засобів в середньому за рік	8736,00	11988,50	14480,50	15489,00	15425,50	176,57
Вартість оборотних засобів та готової продукції в середньому за рік	874,00	1150,00	6283,50	11715,00	15648,00	1790,39
Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості	9328,00	10162,50	9934,50	10770,00	10677,00	114,46
Вартість власного капіталу	24745,50	31397,50	31896,00	35150,50	43627,00	176,30
Середньорічна величина кредиторської заборгованості	267,50	357,50	1418,50	1174,50	71,50	26,73
Загальний коефіцієнт обертання капіталу	1,09	0,82	0,76	0,88	0,98	90,12
Фондовіддача необоротних активів, грн	1,26	0,88	0,85	0,98	1,03	81,49
Коефіцієнт обертання оборотних активів	3,58	2,31	1,86	2,23	2,91	81,36
Коефіцієнт обертання оборотних виробничих фондів та готової продукції	35,74	24,05	4,30	2,95	2,87	8,02
Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	3,35	2,72	2,72	3,21	4,20	125,51
Коефіцієнт обертання власного капіталу	1,26	0,88	0,85	0,98	1,03	81,49
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	99,11	92,14	22,10	29,41	670,01	676,03

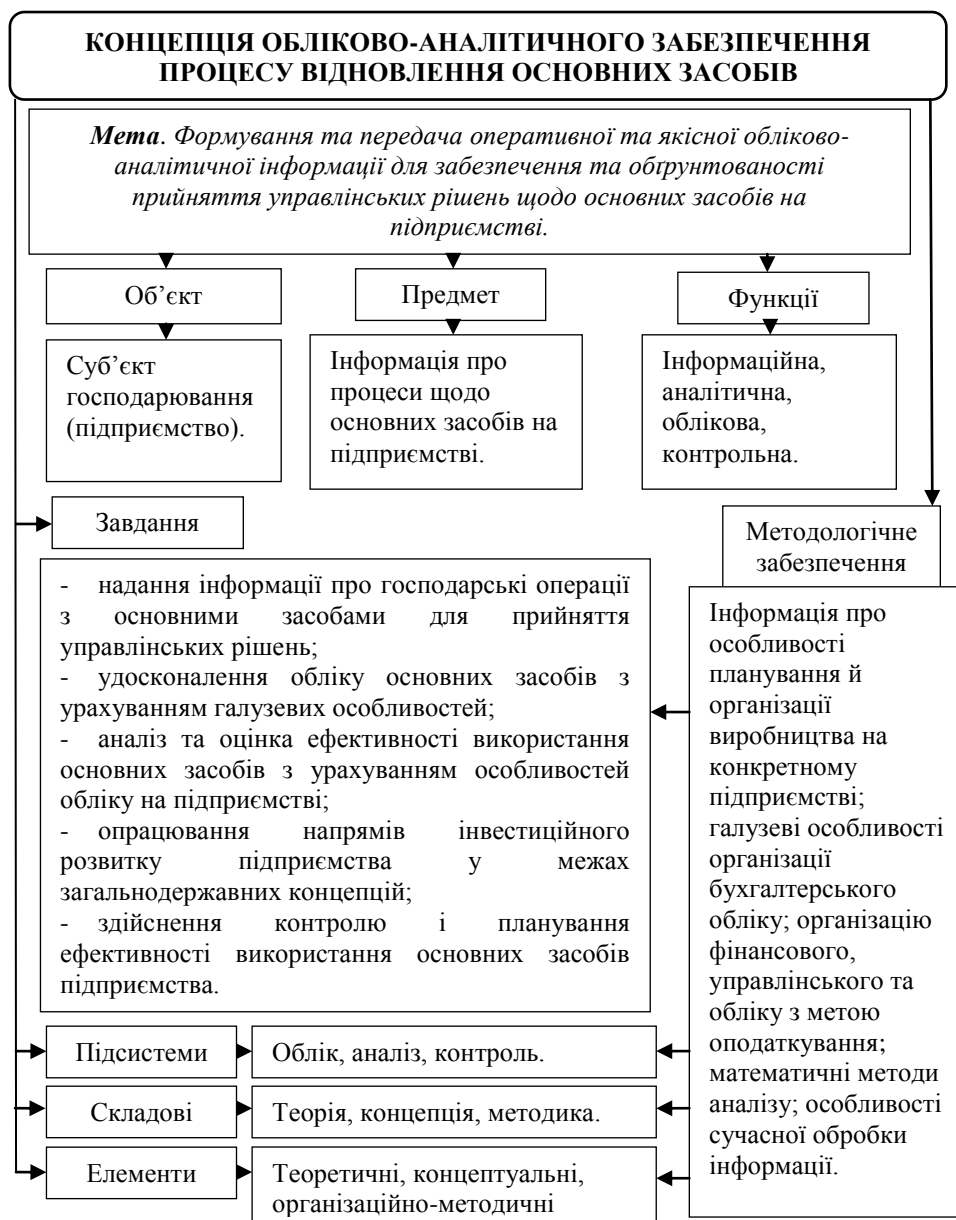
Додаток Е

Комплексна оцінка фінансового стану ТОВ «Криничанський техноцентр»

Показники	2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.		2020 р.		Питома вага (Vi, %) в інтегрованому показнику
	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	Значення	Рейтинг	
Загальний коефіцієнт покриття	14,25	10	8,39	10	4,46	10	7,26	10	57,56	10	8
Коефіцієнт швидкої ліквідності	7,71	10	4,17	10	1,99	10	3,93	10	20,47	10	8
Період оборотності дебіторської заборгованості, днів	107,50	7	132,31	6	132,49	6	112,31	7	85,65	8	8
Період оборотності запасів, днів	9,50	10	12,14	10	60,97	7	101,23	7	113,07	7	8
Період оборотності активів, днів	285,18	10	408,76	8	425,37	7	366,55	8	349,97	9	8
Частка оборотних активів, сформованих за рахунок власних коштів, %	91,78	10	87,63	10	77,60	10	86,23	10	98,26	10	8
Рентабельність продажу, %	41,92	10	5,48	10	2,79	10	16,67	10	24,95	10	9
Рентабельність активів, % (загальна рентабельність (збитковість) капіталу)	45,64	10	4,51	9	2,11	7	14,62	10	24,48	10	9
Рентабельність капіталу, %	52,77	10	4,83	7	2,36	6	16,38	10	25,66	10	9
Інтегрований показник фінансового стану	8,18		8,42		8,72		8,96		8,83		-
Рейтинг фінансового стану	А		А		А		А		А		-

Додаток Ж

Концепція обліково-аналітичного інструментарію стратегії розвитку
основних засобів аграрного підприємства



Додаток 3
Процес функціонування обліково-аналітичного інструментарію стратегії
розвитку основних засобів аграрного підприємства

