

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри
д.е.н., професор

_____ Ф.О.Журавка

«___» _____ 2011 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 «Облік і аудит»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-01

_____ Кучерява М.Г.

«___» _____ 2011 р.

Керівник дипломної роботи

_____ Скорба О.А.

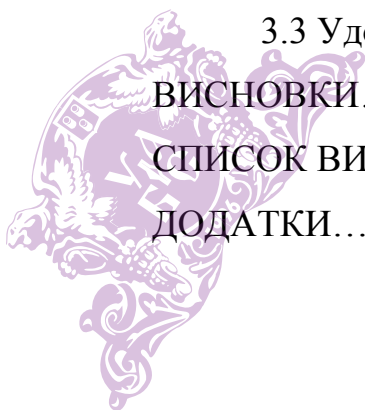
«___» _____ 2011 р.

Суми – 2011



ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВАРИСТВАХ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ	10
1.1 Економічна сутність та значення амортизації основних засобів.....	10
1.2 Нормативно-правове забезпечення нарахування амортизації основних засобів.....	22
1.3 Методи амортизації та їх вплив на побудову обліку і аудиту амортизаційних відрахувань	25
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО».....	31
2.1 Організаційно – економічна характеристика підприємства.....	31
2.2 Організація та методика обліку амортизації основних засобів.....	42
2.3 Організація та методика аудиту амортизації основних засобів..	49
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО».....	57
3.1 Недоліки податкового методу нарахування амортизації та необхідність вдосконалення обліку амортизації основних засобів.....	57
3.2 Шляхи вдосконалення обліку амортизації основних засобів...	60
3.3 Удосконалення аудиту амортизації основних засобів	73
ВИСНОВКИ.....	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84
ДОДАТКИ.....	95



ВСТУП

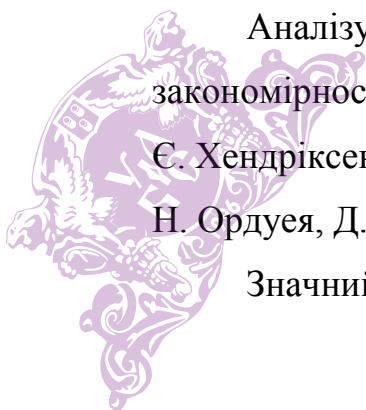
Однією з найбільш важливих завдань розвитку енергетичної промисловості є забезпечення виробництва насамперед за рахунок підвищення його ефективності та більш повного використання внутрішньогосподарських резервів. Для цього необхідно раціонально використовувати основні засоби і виробничі потужності.

Впровадження науково-технічних досягнень у виробництво, забезпечення зростання ВВП, продуктивності праці, реальних доходів на душу населення, а також вирішення всього комплексу соціальних проблем є можливим при здійсненні ефективної інвестиційної політики, складовою частиною якої є амортизаційна політика. Щорічні амортизаційні відрахування представляють собою досить вагоме джерело фінансових ресурсів суспільства і держави. Між тим, сьогодні в Україні відбувається зменшення обсягів капітальних вкладень, що стало однією з причин економічної кризи. Певною мірою це пояснюється недостатньою увагою уряду країни до вивчення об'єктивних законів відтворювального процесу, які необхідно враховувати при створенні нормативних матеріалів з обліку.

Проблеми нарахування та обліку амортизації ніколи не втрачали своєї актуальності і досить глибоко досліджувались вітчизняними та зарубіжними вченими. Ґрунтовне висвітлення вони знайшли в наукових працях А. Аракеляна, А. Баранова, П. Бондаря, В. Будаєва, П. Буніча, А. Додонова, Л.Кантора, Я. Кваші, А. Мягкова, П. Німчинова, П. Павлова, А. Первухіна, К. Петросяна, Я. Соколова, А. Степанкова, П. Хромова.

Аналізу фактичних тенденцій нарахування амортизації і дослідженню закономірностей відтворення присвячено праці зарубіжних вчених: Є. Хендріксена, М. Ван Бреда, К. Маттерна, З. Танхойзера, Д. Фрідмана, Н. Ордуєя, Д. Стоуна, К. Хітчінга, Б. Нідлза.

Значний внесок в розробку проблем амортизації в умовах переходу до



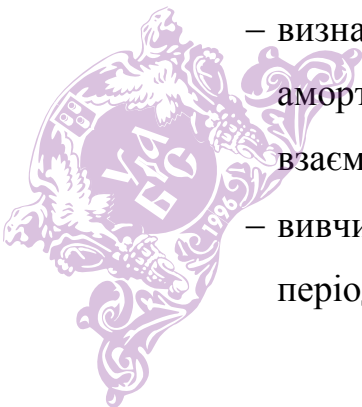
ринкових відносин зробили українські вчені В. Бабич, О. Бородкін, М. Білуха, А. Герасимович, М. Дем'яненко, Г. Кірейцев, М. Кужельний, В. Лінник, Ю. Литвин, Ю. Осадчий, П. Саблук, В. Сопко, В. Швець та інші.

Дослідження теоретичних положень і практики організації обліку основних засобів, проведені протягом останніх двох десятиріч, дозволили встановити ряд нерозв'язаних проблем, які гальмують процес управління виробництвом і зменшують ефективність експлуатації основних засобів. Такими проблемами є: відсутність порядку і методики обліку морального зносу в нормах амортизації, нарахування амортизації основних засобів, що знаходяться на консервації, правильність визначення оптимального амортизаційного періоду, вибір найкращого методу нарахування амортизації, облік формування джерел фінансування капітальних вкладень та багато інших.

Метою дослідження є вивчення фактичного стану та здійснення критичного аналізу діючої практики нарахування і обліку амортизації основних засобів, обґрунтування теоретичних, методологічних і практичних аспектів обліку та аудиту нарахованої амортизації, розробка науково обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення обліку амортизації, визначення характеру впливу сум нарахованої амортизації на результати господарювання в умовах ринкового механізму регулювання економіки.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дослідити сутність та існуючі концепції амортизації, її місце в системі обліку;
- визначити економічну сутність та надати характеристику поняття амортизації та зносу з точки зору бухгалтерського обліку, розкрити взаємозв'язок між ними;
- вивчити вплив різних факторів на тривалість амортизаційного періоду;



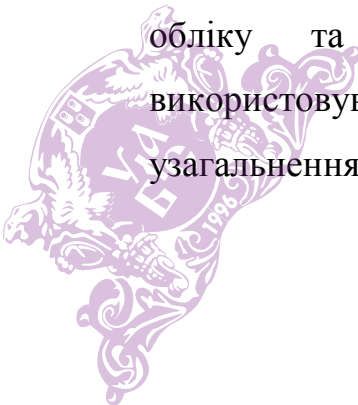
- здійснити огляд нормативно-правового забезпечення методики нарахування амортизації основних засобів у товариствах з обмеженою відповідальністю;
- проаналізувати методи амортизації та організаційно-технологічні особливості діяльності підприємства і їх вплив на побудову обліку та аудиту амортизаційних відрахувань;
- розглянути особливості та стан організації обліку та аудиту нарахування амортизації основних засобів на ТОВ «Сумитеплоенерго»;
- показати та обґрунтувати найбільш доцільні (з точки зору впливу на коливання собівартості продукції) методи нарахування зносу основних засобів;
- визначити шляхи удосконалення обліку та аудиту нарахування амортизації основних засобів на ТОВ «Сумитеплоенерго».

Об'єктом дослідження в даній дипломній роботі виступає процес обліку і аудиту нарахування амортизації основних засобів.

Предметом є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку і аудиту нарахування амортизації основних засобів.

Теоретичні та методологічні аспекти дослідження базуються на працях видатних українських та зарубіжних вчених, нормативних документах, матеріалах конференцій та семінарів з проблем бухгалтерського обліку.

В процесі дослідження використовувався загальнонауковий діалектичний метод, при цьому широко застосовувались історичний і системний підходи до вивчення господарських явищ і процесів. Для виявлення спільних та відмінних рис вітчизняної та міжнародної методики обліку та аудиту нарахування амортизації основних засобів використовувався метод порівняння. Такі методи, як індукція, дедукція, узагальнення використовувалися при формуванні висновків.



РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВАРИСТВАХ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

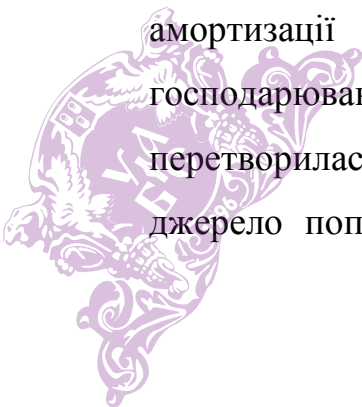
1.1 Економічна сутність та значення амортизації основних засобів

В умовах гострої фінансово-платіжної кризи, в якій опинилася вся економіка України, незалежно від сфери власності, важливе значення мають процеси:

- збільшення надходжень до державного бюджету;
- збільшення внутрішніх джерел коштів підприємств, необхідних для інвестування виробничо-господарської діяльності та оновлення матеріально-технічної бази.

Значний вплив на зазначені процеси здійснює амортизаційна політика, яка проводиться як на рівні держави (як складова економічної політики), так і на рівні окремих підприємств (як складова облікової політики підприємства). Але амортизаційна політика, що проводиться сьогодні в Україні, є не досконалою. Це суттєво впливає на бухгалтерський облік, зокрема на облік нарахування амортизації основних засобів. В даному випадку, однією з найважливіших економічних і облікових категорій є амортизація, яка характеризується багатоаспектністю. У зв'язку з цим можна говорити про її облікові, економічні, фінансові й правові риси. Однак різні особливості припускають і різні підходи до її виражування й інтерпретації.

Так, Указом президента України від 7 березня 2001 року №169/2001 схвалено концепцію амортизаційної політики, метою якої є перетворення амортизації у інструмент активізації інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання в державі [69]. Однак сьогодні амортизація фактично перетворилася в інструмент отримання податкових пільг та додаткове джерело поповнення дефіциту оборотних коштів підприємства. За таких



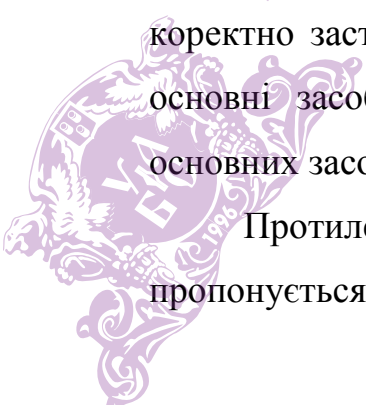
умов необхідною є проблема визначення дійсної сутності та ролі амортизації у господарському механізмі енергетичних підприємств України.

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

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

Існує також інше тлумачення першоджерела даного терміну. Авторський колектив вітчизняних науковців Кузьменко С.Н., Васильєва Т.А., Ярошенко С.П. та інші зазначають, що наявною є думка, що поняття «амортизація» переводиться з латині як «безсмертя» («морт» – це смерть з латині, а частка «а» означає суперечення чого-небудь). Авторами наголошується, що відносно основних засобів «безсмертя» можна розуміти у тому сенсі, що їх вартість у процесі зносу не зникає, а переноситься на вироблену з їх допомогою продукцію, тобто відбувається зміна як місця, так і форми вартості [13,78,92]. Нами вважається таке трактування першоджерела терміну «амортизація» не доцільним, оскільки сам термін «безсмертя» не коректно застосовувати до не одушевлених предметів, таких як капітал чи основні засоби підприємства, а аспект зміни місця та форми вартості основних засобів в процесі амортизації є доволі спірним.

Протилежне попередньому тлумаченню терміна «амортизація» пропонується Савельєвим Н. [94], який зазначає, що буквально,



«амортизація» – походить від «mort» – мертвий, та означає дію, подібну до умиртвіння.

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

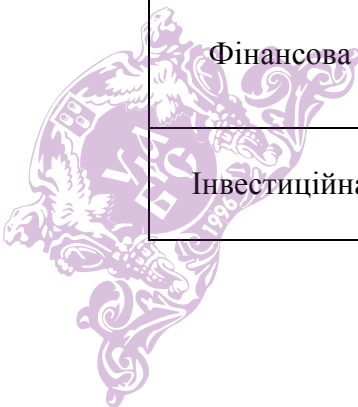
Розробка теоретичних проблем амортизації та зносу сучасними економістами спрямована на аналіз фактичних тенденцій її нарахування без глибокого вивчення теорії. З цієї причини окремі положення щодо дефініції «амортизація», які наводяться в обліково-економічній літературі, мають ряд суттєвих недоліків:

- допускається плутанина між поняттями амортизації, зносу та зношування;
- існуючі дефініції не розкривають призначення амортизації;
- амортизації приписують не властиві їй функції.

Оскільки об'єктами амортизації є практично всі види ресурсів, то амортизація як економічне явище впливає на всі види діяльності підприємства, але цей вплив є різнобічним (таблиця 1.1) [19].

Таблиця 1.1 – Вплив амортизації на види діяльності підприємства

Види діяльності	Сфера впливу
Операційна	<ul style="list-style-type: none"> - ціноутворення; - вартісні потоки; - життєвий цикл товару; - залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів; - заробітна плата*
Фінансова	<ul style="list-style-type: none"> - фінансові показники підприємства; - джерела фінансування проектів; - реальні грошові потоки; - ціна довгострокового кредиту
Інвестиційна	<ul style="list-style-type: none"> - термін експлуатації основних засобів і нематеріальних активів; - планові (уявні) грошові потоки; - показники ефективності інвестиційних проектів



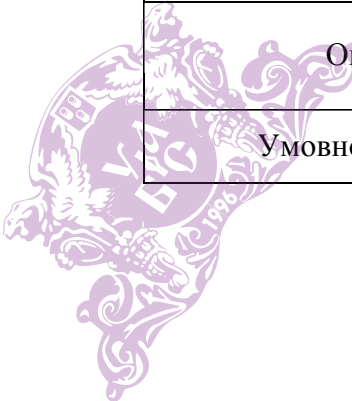
Отже, виходячи з даних, наведених у таблиці 1.1, можна зробити висновок, що амортизація впливає на всі види діяльності підприємства – операційну, фінансову і інвестиційну. Цей вплив різноманітний. Основний механізм впливу амортизації можна згрупувати за такими чинниками:

- як ціноутворюючий елемент, впливає на ціну продукції, основних засобів, нематеріальні активи, заробітну плату, вартість кредиту;
- як вартісний потік, впливає на витрати, на залишкову вартість основних засобів і нематеріальних активів;
- як грошовий потік – на фінансові показники підприємства, на реальні і уявні грошові потоки, на джерела фінансування проектів, на показники ефективності інвестиційних проектів;
- як часовий показник – на життєвий цикл товару, на термін експлуатації основних фондів і нематеріальних активів, на показники ефективності інвестиційних проектів.

Щоб показати сутність і механізм впливу амортизації на головні економічні процеси і показники згрупуємо їх у таблиці 1.2 [6,11,18].

Таблиця 1.2 – Вплив амортизації на економічні процеси і показники

Назви процесів і показників	Об'єкт впливу
Ціноутворення	основні засоби
	нематеріальні активи
	продукція
	оренда (лізинг)
	кредит
	заробітна плата
Ефективність	приведені витрати
	чиста теперішня вартість
Фінансування	нематеріальні активи
	основні засоби
	кредит (для банків)
Оподаткування	прибуток
	ПДВ
Умовно-постійні витрати	заробітна плата
	як елемент ціни
	як показник ефективності



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

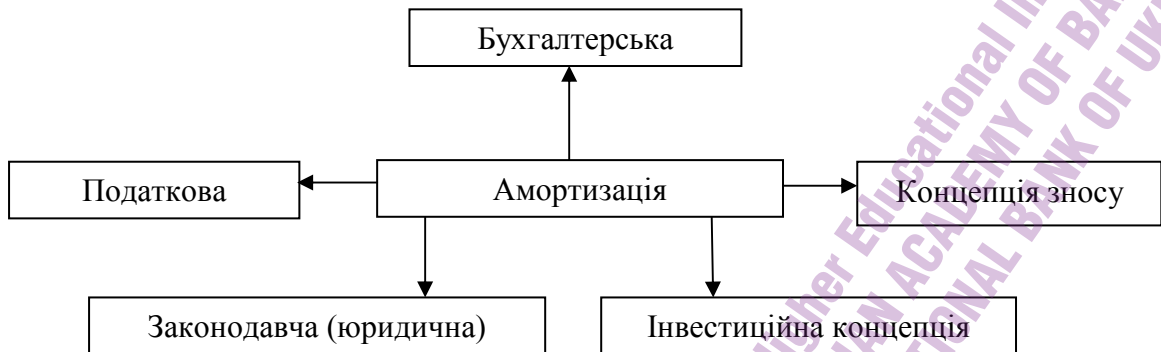


Рисунок 1.1 – Основні концепції амортизації

Згідно законодавчої концепції, визначення сутності амортизації надається відповідно ряду нормативно-правових актів [65,44,7,64].

Законодавчий підхід можна ідентифікувати ще із юридичним підходом, оскільки він визначає правові засади та можливості здійснення амортизаційних розрахунків, регулюючи при цьому правові аспекти використання амортизації. Але в той же час, на нашу думку, не доцільно використовувати трактування юридичної концепції амортизації, запропонованої Косовою Т.Д. [42], оскільки вона її визначає лише як «констатацію знецінення об'єктів». Таке визначення не розкриває всіх можливостей, які надаються в українському законодавстві стосовно обліку, нарахування та розподілу амортизації.

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

Концепція зносу наголошує, що амортизація є вимірником зносу основних засобів підприємства. Саме таке значення зносу надається згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО): «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання». Існує навіть таке

визначення: «амортизація – спрацювання, знос основного капіталу» [45]. Зведення амортизації до зносу є надто поверхневим її трактуванням, хоч і не слід відкидати зв'язку між цими категоріями, оскільки знос є першопричиною існування амортизації. В той же час, як вартісна категорія, амортизація просто використовує знос основного капіталу як регулятор його вартості. Отже, можна визначити, що існування амортизації нерозривно пов'язане із зносом основного капіталу у процесі його використання, але ці категорії не є тотожними.

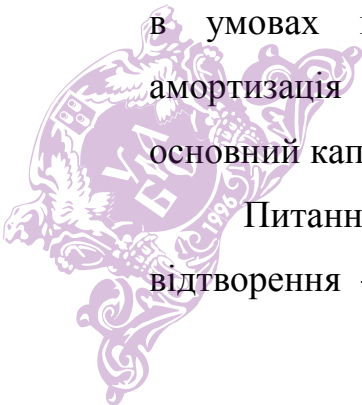
Основна сутність податкової концепції амортизації зводиться до встановлення зв'язку між доходами підприємства від продажу продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком з прибутку, сплаченим підприємствами до державного бюджету.

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

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

І остання, із запропонованих нами концепцій амортизації – інвестиційна. Вона розглядає амортизацію як джерело фінансування капітальних інвестицій. Необхідність виділення інвестиційної концепції амортизації виникає із того, що амортизація є частиною грошового потоку, а в умовах нерентабельного функціонування українських підприємств амортизація виступає головним джерелом коштів для інвестування у основний капітал.

Питання використання амортизаційних відрахувань на розширене відтворення – одне із найбільш складних та дискусійних. Висвітлюється



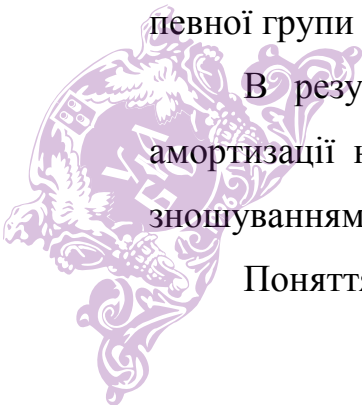
думка, що амортизація не може служити джерелом накопичення для розширеного відтворення основних фондів [45,16]. Водночас більшість економістів [17,94,84] наголошують, що амортизація у сучасних умовах, пов'язаних із переоцінкою вартості основного капіталу, та швидкими темпами інноваційного розвитку, є джерелом накопичення коштів для відтворення основного капіталу на принципово-новому рівні.

В результаті проведеного аналізу дефініцій амортизації в обліково-економічній літературі уточнено, що під амортизацією слід розуміти єдність двох протилежних економічних процесів: поступового знецінення основних засобів внаслідок їх зносу і відшкодування цього знецінення шляхом періодичних відрахувань окремих сум, що включаються до собівартості продукції.

Таким чином, нами вважається за доцільне запропонувати таке визначення: «амортизація – комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу». У наданому визначення не деталізується форма відновлення засобів праці, оскільки відшкодування морального зносу засобів праці саме по собі, на нашу думку, в умовах швидких темпів інноваційного розвитку галузей промислового виробництва, не може передбачати лише простого відтворення засобів праці; також автором вважається не доцільним виділяти тип продукції, на яку переноситься вартість засобів праці (готова чи реалізована), оскільки амортизація, як стаття постійних витрат, не може включатися лише до якоїсь певної групи створюваної вартості.

В результаті розгляду дискусійного питання тотожності зносу та амортизації нами встановлено взаємозв'язок між зносом, амортизацією та зношуванням.

Поняття «амортизація» впливає з об'єктивної особливості



функціонування засобів праці в процесі виробництва і створенні вартості.

Не є ідентичними поняття «знос» та «зношування». Зносу підлягають всі створені основні засоби, як діючі, так і недіючі, незалежно від їх участі в процесі виробництва (виробничі і невиробничі). Зношування – це економічний процес, відображення зносу в економічній дійсності, основа амортизації. Виходячи з сутності амортизації як відображення об'єктивних процесів, що мають місце при виробничому споживанні основних засобів, з'ясовано, що величина амортизації відхиляється від величини зносу таким же чином, як ціна від вартості.

Це пояснюється тим, що знос окремих основних засобів відбувається по-різному внаслідок виробничих умов, індивідуальних для кожного підприємства, і впливу морального зносу. Розбіжності між зносом та амортизацією представлені за допомогою рисунку 1.2.

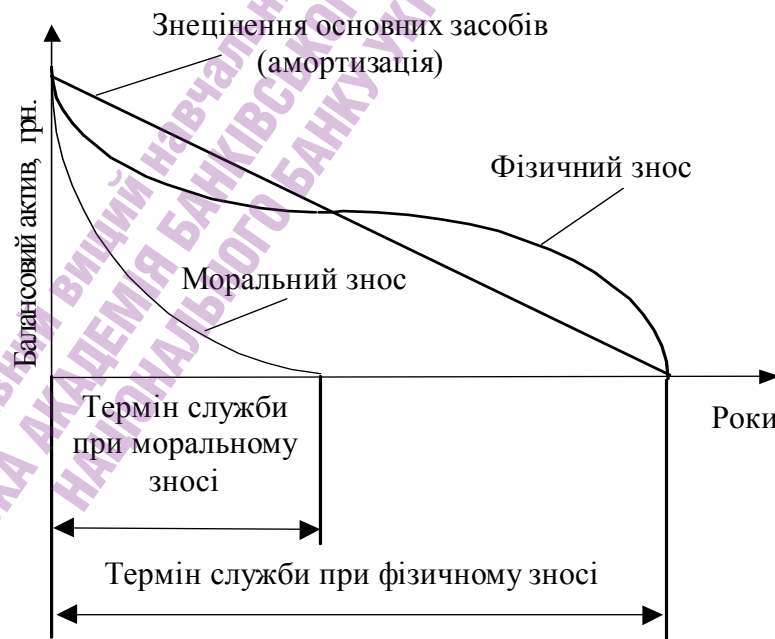
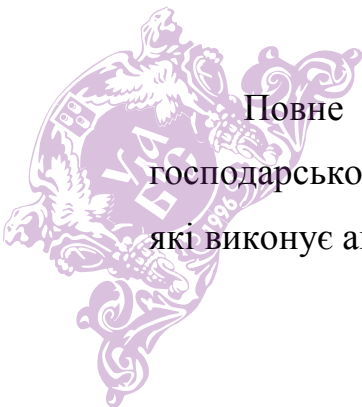


Рисунок 1.2 – Розбіжності між зносом і амортизацією

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



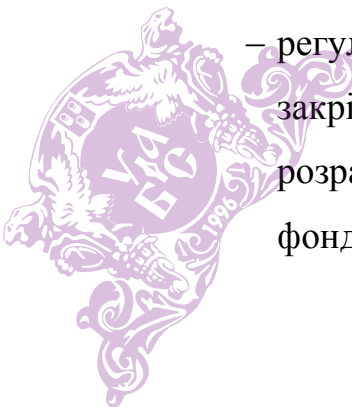
На наш погляд, амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції:

- відшкодування коштів, вкладених у засоби праці (одним із призначень амортизації є повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції);
- відтворювальна функція (забезпечення відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді необхідної кількості грошових коштів);
- накопичувальна функція (забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді);
- облікова функція (амортизація є засобом систематичного відбиття у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням);
- фіскальна функція (амортизація створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків, а для держави – створює можливості для реалізації податкової політики).

Виділені функції максимально відбивають сутність амортизації в ринкових умовах господарювання підприємств. Проте, ми вважаємо, що доцільно розмежувати дані функції на макрорівні та на мікро- рівні.

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

- стимулююча функція (нарахування амортизації та формування і використання амортизаційного фонду повинні стимулювати підприємства до відтворення зношених та оновлення діючих засобів праці);
- регулююча функція (встановлення та використання законодавчо-закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків, порядку формування та використання амортизаційного фонду);



Порівняння функцій амортизації на різних рівнях, на нашу думку, доцільно дослідити за даними таблиці 1.3. З якої видно, що фіскальна функція амортизації створює на макрорівні можливості для держави щодо регулювання рівня оподаткованого прибутку та надходжень даного прибутку у бюджет. На мікро- рівні фіскальна функція амортизації проявляється у можливості для підприємств через використання прискореної амортизації у короткостроковому періоді отримати податкові пільги.

Таблиця 1.3 – Функції амортизації на макро- і мікро- рівнях

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

Відповідно до таблиці 1.3 накопичувальна функція амортизації на макрорівні має прояв у концентрації коштів основного капіталу у сфері

матеріального та нематеріального виробництва та у накопиченні значних обсягів виробничого потенціалу, а на мікро- рівні – акумулюванні амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді підприємства, а у випадку переведення амортизації у сферу обігу – і створення доданої вартості.

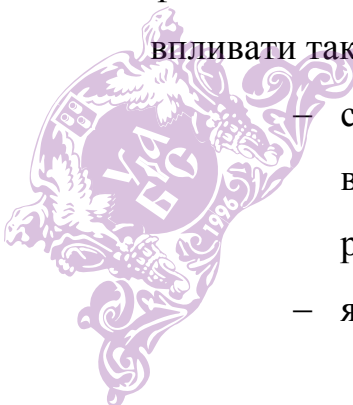
Отже, амортизація, що має прояв у комплексі взаємопов'язаних функцій, є складною економічною категорією, інструментом регулювання діяльності підприємств як на мікро-, так і на макрорівні, а також центральним елементом амортизаційної політики. Комплексний вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику можна дослідити за даними рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Роль амортизації у діяльності підприємства

Варто також зазначити, що основні засоби підлягають фізичному зносу як в процесі використання, так і при їх бездіяльності. На величину фізичного зносу основних засобів в процесі їх використання можуть впливати такі чинники:

- ступінь завантаження засобів в процесі виробництва залежний від кількості змін і кількості годин роботи за добу, тривалості роботи протягом року, інтенсивності праці;
- якість основних засобів;



- особливості технологічного процесу і ступінь захисту основних засобів від дії зовнішніх умов;
- якість догляду за основними засобами;
- кваліфікація працівників і їх відношення до основних засобів.

Основні засоби зношуються не тільки фізично (наприклад, машини, устаткування і ін.), але і застарівають по своїх технічних характеристиках, а також економічної ефективності, тобто підлягають моральному зносу.

Моральний знос обумовлюється двома чинниками: зростанням продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Поява досконаліших зразків устаткування і інших видів основних засобів веде до морального зносу діючих основних засобів і зниження продуктивності праці.

Знос під впливом сил природи залежно від дії зовнішніх чинників приводить до передчасного старіння основних засобів.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів має дуже важливе значення для економіки виробництва, для визначення відновної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань.

Фізичний знос може бути визначений відповідно до термінів служби основних засобів за допомогою формули 1.1:

$$I = T_{\phi} / T_n \times 100, \quad (1.1)$$

де I – знос, %;

T_{ϕ} – фактичний термін служби, років;

T_n – термін служби по встановленій нормі, років.

В свою чергу, для більш об'єктивної оцінки зносу необхідно встановити стандартні методи визначення ступеню та характеру фізичного, морального та економічного зносу різних елементів основних засобів. При визначенні величини зносу ми пропонуємо використовувати інтегральний коефіцієнт зносу, який включає в себе всі три види зносу: фізичний, моральний та економічний (формула 1.2):

$$K = K_{\phi} \times K_M \times K_e, \quad (1.2)$$

де K – інтегральний коефіцієнт зносу;

K_{ϕ} – коефіцієнт фізичного зносу;

K_e – коефіцієнт економічного знецінення;

K_M – коефіцієнт морального зносу.

Економічний зміст інтегрального коефіцієнта K полягає в тому, що він є показником остаточної придатності основного засобу.

Виходячи з цього, зазначені аспекти використання амортизації як інструменту амортизаційної політики у комплексі забезпечують нормальний перебіг відтворювальних процесів на підприємствах. Надання амортизації інших функцій спотворює її економічну сутність та автоматично позбавляє підприємство інвестиційних джерел фінансування кругообігу капіталу. Для уникнення негативних наслідків спотворення ролі амортизації у діяльності підприємств необхідно на законодавчому рівні усунути різночитання терміну амортизація та поширити розуміння амортизації виключно як управлінської категорії яка входить до складу амортизаційної політики не тільки держави, але й кожного окремого підприємства, незалежно від галузі чи масштабів його діяльності.

1.2 Нормативно-правове забезпечення нарахування амортизації основних засобів

Підґрунтям для визначення основних організаційних моментів ведення обліку на підприємствах та організаціях, у будь-якій країні, є документи нормативно-правового характеру, де закріплені відповідні норми права суб'єктів господарювання.

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є встановлення єдиних для всіх підприємств правил його

ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності і визначення перспектив та основних напрямків удосконалення його з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів.

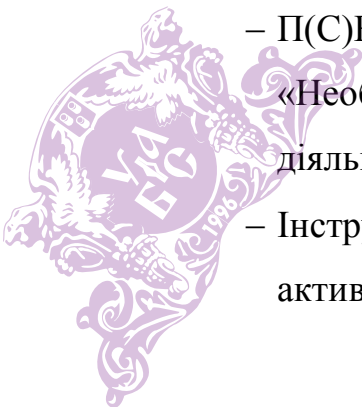
Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 1 січня 2000 року нормативно-правове регулювання питань методології бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти в межах його повноважень [66].

У період з 2000 року по сьогоднішній день Міністерством фінансів було розроблено і затверджено 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкцію про його застосування та інші нормативно-правові документи [65,66].

Варто також відмітити позитивний рух у напрямку наближення податкового регулювання нарахування амортизації до бухгалтерського обліку, оскільки у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України № 2756–VI від 2 грудня 2010 року податковий метод амортизації більше не застосовується [64].

Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку, в тому числі з методики нарахування амортизації, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання нарахування амортизації:

- Конституція України; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; інші законодавчі акти;
- П(С)БО 7 «Основні засоби»; П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»; інші нормативно-правові акти [65];
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

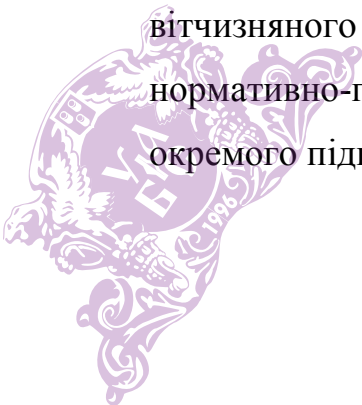


організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку; інші нормативно-правові акти;

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

Перших три рівні регулюються на рівні держави і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві. В статті 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу, а також підприємство самостійно визначає облікову політику та питання, які з цим пов'язані. Так, в наказі про облікову політику щодо нарахування амортизації основних засобів доцільно визначити строк корисного використання (експлуатації) об'єкта інших необоротних матеріальних активів, методи нарахування амортизації та випадки, коли ліквідаційна вартість не використовується при обчисленні амортизації.

Отже, процеси економічної глобалізації, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку загалом, та нарахування амортизації основних засобів зокрема, які відбуваються в міжнародному масштабі, та адаптація вітчизняного обліку до міжнародних стандартів вимагає удосконалення його нормативно-правового забезпечення як на рівні держави, так і на рівні окремого підприємства.



1.3 Методи амортизації та їх вплив на побудову обліку і аудиту амортизаційних відрахувань

Нарахування амортизації (зносу) регламентується П(С)БО №7 «Основні засоби» та здійснюється за такими методами [65]:

- прямолінійний;
- виробничий;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;

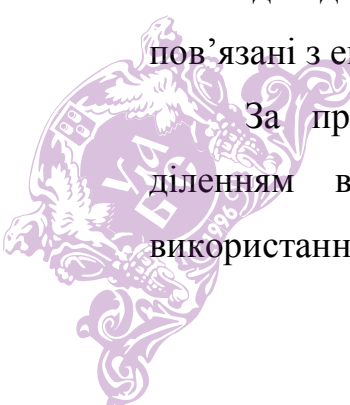
Варто зазначити, що до введення в дію Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року підприємство могло застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Отже, шостим методом нарахування амортизації, був ще й податковий [64].

Наведені методи нарахування амортизації можна умовно поділити на два види:

- методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів (прямо лінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);
- метод амортизації, який базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних засобів (виробничий).

Оскільки основним завданням амортизаційної політики є обрання методу амортизаційних відрахувань, то для того щоб визначитися з ним необхідно детально розглянути усі існуючі методи та визначити фактори, що пов'язані з експлуатацією об'єктів основних засобів.

За прямо лінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів.



Відповідно до методу прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої, виходячи з очікуваного періоду часу, використання об'єкта основних засобів, яка подвоюється.

Що ж стосується кумулятивного методу, то річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (формула 1.3):

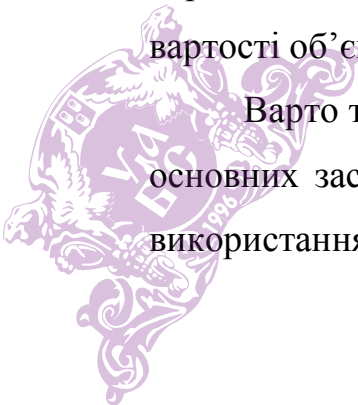
$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років, що залишились до кінця очікуваного періоду використання}}{\text{Сума чисел років корисного використання}} \quad (1.3)$$

Згідно з виробничим методом – річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації (формула 1.4):

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Вартість об'єкта, який амортизується}}{\text{Загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити даним об'єктом}} \quad (1.4)$$

У відповідності з методом зменшення залишкової вартості, річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

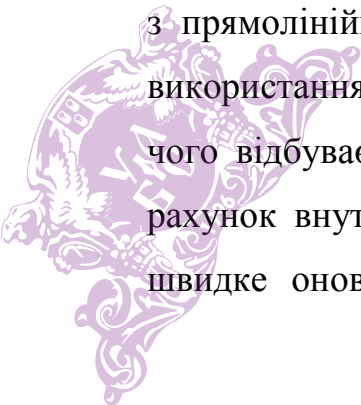
Варто також зазначити, що досліджуючи вітчизняні методи амортизації основних засобів не менш важливим є порівняння переваг та недоліків від використання кожного з них.



Так, прямолінійний метод нарахування амортизації базується на тому, що вартість об'єкта зменшується рівномірно протягом терміну використання об'єктів. За цим методом упродовж усього терміну корисного використання основних засобів амортизаційні відрахування завжди дорівнюють однакої частині вартості об'єкта, тобто нараховуються і переносяться на собівартість продукції однакові річні суми амортизації. Перевагою цього методу є простота застосування через нарахування і включення до собівартості продукції однієї суми нарахованої амортизації протягом всього терміну корисного використання.

Однак, застосування прямолінійного методу нарахування амортизації з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності теплоенергетичного підприємства має і ряд недоліків. По-перше, розмір нарахованої амортизації не залежить від інтенсивності експлуатації обладнання, тому що він пов'язаний лише з терміном корисного використання. З огляду на це його застосування при розрахунку сум амортизації активної частини основних засобів має суттєвий недолік, який усувається при розрахунку амортизації на пасивну частину основних засобів, оскільки інтенсивність використання будівлі майже не впливає на фізичний знос. По-друге, рівномірне нарахування амортизації протягом всього терміну використання не забезпечує швидкого накопичення амортизаційних коштів для відтворення основних засобів. По-третє, застосування прямолінійного методу нарахування амортизації не забезпечує рівномірності витрат на утримання об'єктів основних засобів протягом всього періоду використання, які складаються із суми нарахованої амортизації і витрат на ремонт [28].

Застосування прискорених методів амортизації має переваги порівняно з прямолінійним методом. Вони проявляються в тому, що у перші роки використання об'єктів нараховуються більші суми амортизації, в результаті чого відбувається прискорене формування власних фінансових ресурсів за рахунок внутрішніх джерел. Це дає можливість підприємству забезпечити швидке оновлення основних засобів. Можна засвідчити, що прискорені

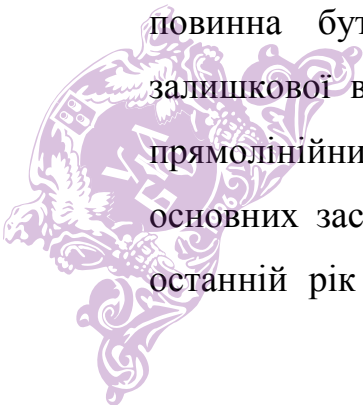


методи амортизації є ефективним механізмом захисту коштів від інфляції. Вони базуються на наступних чинниках, які не враховує прямолінійний метод нарахування амортизації: ефективність від використання об'єкта основних засобів завжди більша на початок використання активу з подальшим її поступовим зменшенням, відповідно максимальний дохід одержують на початку експлуатації основних засобів; у перші роки експлуатації об'єкт основних засобів не потребує значних витрат на ремонт, які наприкінці терміну корисного використання зростають і збільшують витрати на утримання основних засобів.

Застосування методів прискореної амортизації доцільніше у випадках, коли вартість об'єкта може зменшуватися більш швидко під дією морального зносу. Варто зазначити, що з урахуванням особливостей діяльності підприємства недоліком прискорених методів, як і прямолінійного методу нарахування амортизації, є відсутність зв'язку між інтенсивністю експлуатації основних засобів та сумою нарахованої амортизації. Тому необхідно при виборі методу нарахування амортизації враховувати якості об'єкта основних засобів.

У світовій практиці найбільш поширені такі методи прискореної амортизації: метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод та метод арифметичної прогресії.

Метод зменшення залишкової вартості передбачає визначення сум амортизаційних відрахувань множенням залишкової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на річну норму амортизації. Особливістю використання цього методу є те, що ліквідаційна вартість повинна бути більша нуля. Зміст методу прискореного зменшення залишкової вартості полягає в тому, що норма амортизації, обчислена за прямолінійним методом, з урахуванням терміну корисного використання основних засобів, подвоюється і застосовується до залишкової вартості. В останній рік експлуатації основних засобів амортизація обчислюється як



різниця між первісною вартістю об'єкта і нарахованою амортизацією протягом терміна корисного використання та ліквідаційною вартістю [28].

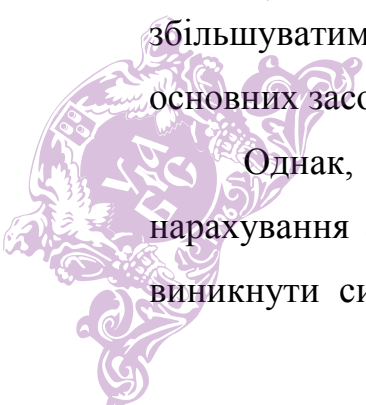
Сутність кумулятивного методу полягає в тому, що для підрахунку суми амортизації за обліковий період вартість, що амортизується, множать на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишились до кінця очікуваного терміну використання об'єкта на суму років корисного терміну використання об'єкта основних засобів.

Виробничий метод базується на обсягах виробництва, і термін, протягом якого об'єкт експлуатується, немає жодного значення для нарахування амортизації. Іншими словами, виробнича амортизація нараховується як безпосередній результат експлуатації об'єкта [28].

Сутність даного методу полягає в тому, що «місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів» [65].

На нашу думку, застосування виробничого методу нарахування амортизації найбільше відповідає принципу відповідності доходів і витрат. Так, використання об'єкта пов'язано безпосередньо з отриманням від нього економічних вигод і, як наслідок, з доходами від використання об'єкта основних засобів і сумою витрат на амортизацію. Через залежність фізичного зносу від інтенсивності експлуатації активів у наступні роки після активного використання основних засобів витрати на ремонт об'єктів збільшуватимуться, а це призведе до того, що сукупні витрати на утримання основних засобів будуть знаходитися практично на одному рівні.

Однак, ми вважаємо, що застосування виробничого методу нарахування амортизації має недоліки. По-перше, за різних обставин може виникнути ситуація, коли об'єкт основних засобів використовувався не з



повною віддачею, по закінченню терміну корисного використання основного засобу його вартість не буде перенесена повністю. Тобто не буде створений амортизаційний фонд для подальшого відтворення основних засобів. По-друге, цей метод має вузьке коло застосування. Так, за виробничим методом амортизація може нараховуватися тільки на активну частину основних засобів, і він не може бути застосований до пасивної частини, через відсутність бази, за якою нараховувалася б амортизація.

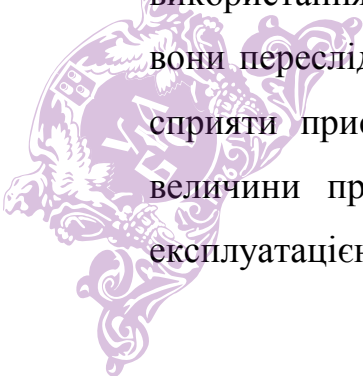
Отже, результати дослідження переваг та недоліків від застосування вітчизняних методів нарахування амортизації наведені у додатку А.

Серед альтернативних методів нарахування амортизації, що передбачені стандартами GAAP, можна визначити такі, як метод списання та заміни, метод групового та змістовного обліку зносу, метод оцінки товарно-матеріальних запасів.

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

Таким чином, зазначимо, що у процесі реформування економічних відносин загалом і системи бухгалтерського обліку зокрема, вітчизняні підприємства отримали можливість формувати власну амортизаційну політику.

В свою чергу, на сьогодні відсутні чіткі рекомендації щодо вибору методу нарахування амортизації, який би був найкращим для підприємств різних організаційно-правових форм, об'єктів основних засобів та способів їх використання. Однак, усі методи можна вважати рівноцінними, тому що вони переслідують одну мету. Тому обраний підприємством метод повинен сприяти прискоренню оновлення основних засобів, визначенню реальної величини прибутку та найкраще враховувати усі фактори, пов'язані з експлуатацією об'єкта основних засобів.



РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО»

2.1 Організаційно – економічна характеристика підприємства

ТОВ «Сумитеплоенерго» діє на ринку тепlopостачання з вересня 2005 р. та обслуговує Сумську ТЕЦ, 33 котельні загальною потужністю 164 Гкал/год, 64 центральних теплових пункти, 2 підкачувальні насосні станції, 323 км магістральних та розподільчих мереж.

ТОВ «Сумитеплоенерго» розташоване в Північному промвузлі, поблизу ряду великих підприємств міста.

Місцезнаходження товариства: Україна, 40022, м. Суми, вул. 2–а Залізнична, 10. Ідентифікаційний код товариства: 336988918191.

Види діяльності ТОВ «Сумитеплоенерго» за КВЕД:

40.1 Виробництво та розподілення електроенергії

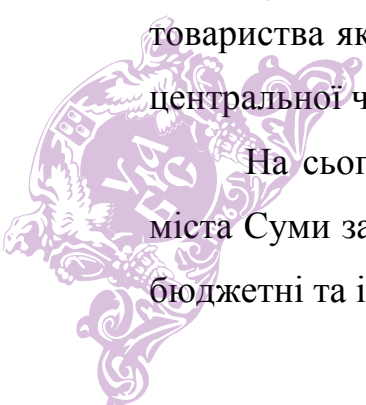
40.30.0 Постачання пари та гарячої води

Розмір статутного капіталу ТОВ «Сумитеплоенерго» складає 8 400 000 грн.

До складу ТОВ «Сумитеплоенерго» входить ТЕЦ і район теплових мереж. У цей час установлена електрична потужність ТЕЦ становить 40 МВт, тепла – 432 Гкал /год. Основними видами діяльності підприємства є вироблення електроенергії та централізоване тепlopостачання споживачів.

ТОВ «Сумитеплоенерго» є єдиним генеруючим джерелом, що покриває близько 25% електричних навантажень міста. Особливо велике значення товариства як тепlopостачальної організації міста, тому що 75% споживачів центральної частини міста забезпечуються теплом від нього.

На сьогоднішній день ТОВ «Сумитеплоенерго» опалює 1293 будинки міста Суми загальною площею 2,9 млн.м², а також промислові підприємства, бюджетні та інші установи.



Серед основного виробничого обладнання варто виділити 3 парові котли ЦКТИ-75-39Ф2М продуктивністю 87 т/год, 3 водогрійні котли ПТВМ-100 теплопродуктивністю 100 Гкал/год, 2 турбогенератора Ат-12 «Ігор» встановленою потужністю по 14 МВт. У 2009 році встановлено та введено в експлуатацію нову турбіну Р-12-35/5М потужністю 12МВт. Для забезпечення безперебійної роботи електричного обладнання Сумської ТЕЦ змонтовано і введено в експлуатацію головну акумуляторну батарею та модернізовано системи паровипуску турбін № 1,2 зі збільшенням економічності.

Загальна площа землі, займаної підприємством, складає 25,1561 га.

У тому числі:

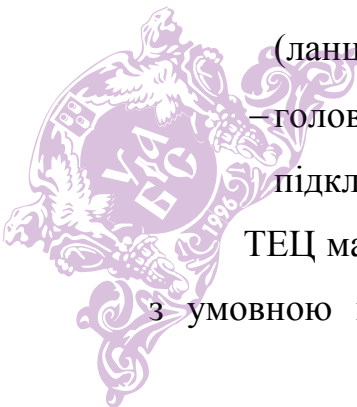
- основний майданчик – 17,3026 га;
- берегова насосна станція – 0,0408 га;
- золошлаковідвали – 7,5145 га;
- насосна станція № 1 – 0,1754 га;
- насосна станція № 2 – 0,0651 га;
- насосна станція № 3 – 0,0577 га.

Технічне водопостачання здійснюється через донний водозабір з річки Псел чотирма насосами берегової насосної станції продуктивністю 300 м³/годину (кожен) – підйом (відмітка 120м.).

Електротехнічна частина включає:

- 3 генератори напругою 6,3 кВ;
- 3 трансформатори для зв'язку з енергосистемою, сумарною потужністю 70 Мвар;
- відкритий розподільний пристрій – 110 кВ. ВРП-110 на ТЕЦ пов'язано з підстанцією Суми-Північний промвузол через ВЛ-110 (ланцюг №1, №2) і п/ст. Суми – ВЛ-110 (ланцюг 1,2);
- головний розподільний пристрій 6 кВ (ГРУ – 6кВ), до якого підключено 21 осередок фідерів споживачів, що відходять, м. Суми.

ТЕЦ має три виходи в тепломережу міста, з них два виходи ДУ-700 мм з умовною пропускною спроможністю по мережевій воді по 3000-3500



т/години і один вихід ДУ-600 мм з пропускною спроможністю 2000-2500 т/години Сумарна пропускна спроможність трьох виходів тепломережі – 8000-9500 т/година, що складає 500-600 Гкал/години при температурному графіку 150-70° С. Фактична теплова потужність ТЕЦ – 350 Гкал/години.

Отже, загалом на ТОВ «Сумитеплоенерго» на кінець 2009 року (за первісною вартістю) будинки споруди та передавальні пристрої склали – 87964 тис. грн., машини та обладнання – 17178 тис. грн., транспортні засоби – 1110 тис. грн., інструменти, прилади, інвентар (меблі) – 1249 тис. грн., інші основні засоби – 19650 тис. грн., бібліотечні фонди – 76 тис. грн. та малоцінні необоротні матеріальні активи – 314 тис. грн.

Загальна організаційно-функціональна структура товариства з обмеженою відповідальністю «Сумитеплоенерго» наведена у додатку Б.

На ТОВ «Сумитеплоенерго» прийнято наказ про облікову політику з відповідними додатками, затверджений генеральним директором, який визначає основні засади ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Основні показники діяльності товариства, які розраховані на основі фінансової звітності наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні показники діяльності ТОВ «Сумитеплоенерго» за 2006 – 2008 рр.

Показник	Рік			Відхилення, +/-	Темп приросту, %
	2006	2007	2008		
Обсяг реалізації, тис.грн.	165280,90	223460,00	262890,60	97609,70	59,06
Собівартість виконаних робіт, тис.грн.	110529,60	180714,20	213454,00	102924,40	93,12
Фонд оплати праці, тис.грн.	1717,86	1953,50	2373,20	655,34	38,15
Чистий прибуток, тис.грн.					
Збиток, тис.грн.	6822,10	4897,40	3560,50	-3261,60	-47,81
Чисельність працівників, чол	826	885	961	135	16,34

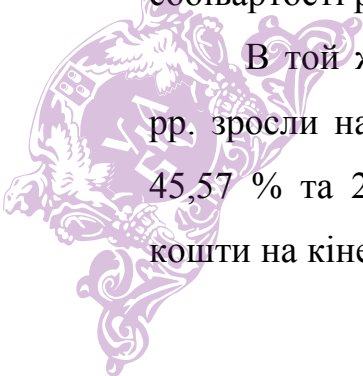
Виходячи з проведеного аналізу можна дійти висновку, що обсяг реалізації збільшився у 2007 році на 58179,1 тис. грн. (35,20%) та у 2008 на 39430,6 тис. грн. (17,65%), що призвело до зменшення збитку у 2007 році – на 1924,7 тис. грн., а у 2008 – на 1336,9 тис. грн., тобто на 28,21% та 27,30% відповідно. В свою чергу, що стосується собівартості виконаних робіт, то у 2007 році, порівняно з попереднім періодом вона зросла на 70184,60 тис. грн., а у 2008 – на 32739,80 тис. грн. В свою чергу, темп приросту собівартості виконаних робіт у 2007 році порівняно із 2006 роком склав 63,50%, а у 2008 порівняно із 2007 – 18,12%.

Оскільки підприємство має сезонний режим роботи, то в опалювальний сезон на підприємстві працює 1012 працівників, а у між опалювальний – 910 чоловік. Що ж стосується чисельності працівників, то з 2006 по 2008 роки вона зросла на 135 чоловік, тобто на 16,34%.

В той же час, фонд оплати праці по підприємству за аналізований період загалом зріс на 655,34 тис. грн., а темп приросту склав 38,15%, що є свідченням збільшення чисельності працівників та підвищення окладів і тарифних ставок працівникам в результаті нарощування обсягів виробництва.

В свою чергу, основні фінансово-економічні показники діяльності підприємства за 2006–2008 рр. наведені в таблиці 2.2 відповідно до даних якої було встановлено, що позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходу від реалізації продукції на 91844,70 тис. грн. у 2008 р. в порівнянні з 2006 р. та зменшення чистого збитку товариства на 4482,1 тис. грн. за аналізований період. В свою чергу протягом 2006-2008 рр. щорічне зростання чистого доходу від реалізації продукції склало 42,80 %, а собівартості реалізованої продукції – 38,73 %.

В той же час валюта балансу та власний капітал протягом 2006-2008 рр. зросли на 83743,30 тис. грн. та 17444,70 тис. грн. відповідно, тобто на 45,57 % та 20,94 % в середньому щороку. В свою чергу власні оборотні кошти на кінець 2008 року склали 1668,00 тис. грн., тобто за період зросли на



4920,70 тис. грн., що свідчить про те, що підприємство може не лише погасити свої поточні зобов'язання, а й має резерви для розширення діяльності.

Таблиця 2.2 – Фінансово-економічні показники діяльності підприємства за 2006–2008 рр.

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	101525,30	165280,90	193370,00	38,01	91844,70
Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн.	79019,20	115560,30	161142,00	42,80	82122,80
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	81781,40	110529,60	157405,00	38,73	75623,60
Чистий прибуток (збиток) підприємства, тис.грн.	-11227,10	-6822,10	-6745,00	-22,49	4482,10
Валюта балансу, тис.грн.	74837,70	104290,60	158581,00	45,57	83743,30
Власний капітал, тис.грн.	37707,30	32819,70	55152,00	20,94	17444,70
Власні оборотні кошти, тис.грн.	-3252,70	-11751,00	1668,00	-	4920,70
Кредиторська заборгованість, тис.грн.	33965,30	66251,40	100182,00	71,74	66216,70
Дебіторська заборгованість, тис.грн.	26691,70	46259,20	58077,00	47,51	31385,30

Варто також відмітити, що виходячи з даних таблиці 2.2 кредиторська та дебіторська заборгованості протягом 2006-2008 рр. в середньому щороку зростали на 71,74 % та 47,51 % і у 2008 р. склали 100182,00 тис. грн. та 58077,00 тис. грн. відповідно.

Важливим етапом аналізу фінансового стану є визначення темпів зміни основних показників діяльності підприємства, які наведені у таблиці 2.3.

Дані розрахунки свідчать, що протягом 2006-2008 рр. валюта балансу та виручка від реалізації зросли на 83743,30 тис. грн. та 82122,80 тис. грн. відповідно, що свідчить про збільшення обсягів господарської діяльності підприємства. В свою чергу, в середньому щороку протягом аналізованого періоду абсолютне відхилення валюти балансу від попереднього року

зросло на 64,76 %, а абсолютне відхилення виручки від реалізації продукції від попереднього року зменшувалося на 10,82 %.

Таблиця 2.3 – Динаміка основних фінансових показників ТОВ «Сумитеплоенерго» протягом 2006-2008 рр.

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Валюта балансу, тис. грн.	74837,70	104290,60	158581,00	45,57	83743,30
Виручка від реалізації, тис. грн.	79019,20	115560,30	161142,00	42,80	82122,80
Абсолютне відхилення валюти балансу від попереднього року, тис. грн.	19998,80	29452,90	54290,40	64,76	34291,60
Коефіцієнт зростання валюти балансу	1,36	1,39	1,52	5,56	0,16
Абсолютне відхилення виручки від реалізації продукції від попереднього року, тис. грн.	57314,50	36541,10	45581,70	-10,82	-11732,80
Коефіцієнт зростання виручки від реалізації продукції	3,64	1,46	1,39	-38,11	-2,25

В той же час, за даними таблиці 2.3 коефіцієнти зростання валюти балансу та виручки від реалізації продукції у 2008 р. склали 1,52 од. та 1,39 од.

Аналіз показників майнового стану та ефективності використання основних засобів наведений у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів ТОВ «Сумитеплоенерго»

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,584	0,576	0,555	-2,56	-0,03
Фондовіддача	0,838	1,138	0,367	-33,79	-0,47
Фондоємкість	1,194	0,879	2,724	51,04	1,53
Коефіцієнт вибуття	0,002	0,00010	0,0002	-61,15	0,0018
Коефіцієнт оновлення	0,009	0,042	0,077	186,16	0,07

Виходячи з даних таблиці 2.4 можна дійти висновку, що знос основних засобів ТОВ «Сумитеплоенерго» у середньому щороку зменшувався на 2,56 %, тобто частка вартості основних засобів, що залишилася до списання на кінець 2008 р. склала 55,5 %.

В свою чергу сума доходу, яку отримає підприємство з 1 грн. коштів, вкладених в основні засоби у 2008 р. була найменшою, тобто на кінець 2008 р. зменшилася на 0,47 грн. у порівнянні з 2006 р. В той же час фондоємність у 2008 р. була найбільшою, тобто сума коштів, яку використало підприємство на формування основних засобів, щоб отримати 1 грн. доходу склала 2,72 грн.

Що ж стосується інтенсивності вибуття основних засобів, то коефіцієнт вибуття протягом аналізованого періоду майже не змінювався і у 2008 р. склав 0,0002 од., тоді як інтенсивність введення в дію основних засобів зростала і на кінець 2008 р. досягла 0,077 од.

В свою чергу, оцінюючи ліквідність підприємства проаналізуємо достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань та розглянемо показники ліквідності, наведені у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники ліквідності та платоспроможності ТОВ «Сумитеплоенерго» за 2006-2008 рр.

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,05	0,01	0,12	63,57	0,08
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,84	0,72	0,78	-3,68	-0,06
Коефіцієнт покриття	0,91	0,84	1,02	5,90	0,11
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-3244,80	-11765,50	2404,00	-	5648,80

Аналізуючи показники ліквідності та платоспроможності слід зазначити, що частка поточних зобов'язань, які підприємство може погасити негайно за рахунок самої ліквідної частини оборотних активів на кінець 2008 р. склала 0,12 од., тобто в середньому щороку за аналізований період

зростала на 63,57 %. В свою чергу ймовірність погашення поточних зобов'язань у 2006 р. була найбільшою, тобто у 2008 р. порівняно із 2006 р. коефіцієнт швидкої ліквідності зменшився на 0,06 од.

Що ж стосується коефіцієнту покриття, то протягом 2006-2008 рр. в середньому щороку він зростав на 5,90 %, тобто кількість одиниць оборотних засобів, які припадають на одиницю поточних зобов'язань у 2008 р. склала 1,02.

В той же час чистий оборотний капітал на кінець 200 р. склав 2404,00 тис. грн., тобто збільшився на 5648,80 тис. грн. у порівнянні із 2006 р.

За результатами аналізу фінансової стійкості підприємства отримані наступні результати (таблиця 2.6):

Таблиця 2.6 – Показники фінансової стійкості ТОВ «Сумитеплоенерго»

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Коефіцієнт автономії	0,50	0,31	0,35	-16,92	-0,16
Коефіцієнт фінансової стійкості	1,02	0,46	0,53	-27,54	-0,48
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,09	-0,36	0,04	-	0,13
Коефіцієнт фінансування	0,98	2,18	1,88	38,00	0,89
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	-0,09	-0,16	0,02	-	0,11

За результатами проведеного аналізу було встановлено, що коефіцієнт автономії у середньому щороку зменшувався на 16,92 од., тобто на кінець 2008 р. частина власного капіталу у загальних вкладеннях у підприємство складає 0,35 од., що на 0,16 од. менше ніж у 2006 р.

Що ж стосується співвідношення власних і залучених засобів, вкладених в діяльність підприємства, то коефіцієнт фінансової стійкості за аналізований період зменшився на 0,48 од., в той же час коефіцієнт фінансування зріс у 2008 р. у порівнянні з 2006 р. на 0,89 од. В той же час забезпеченість підприємства власними оборотними засобами на кінець 2008

р. зросла на 0,11 од., тоді як протягом 2006-2007 рр. власних оборотних засобів підприємства не вистачало.

Виходячи із значення коефіцієнта маневреності власного капіталу можна дійти висновку, що на кінець 2008 р. лише 4 % власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладені в оборотні засоби, а решта капіталізована.

На нашу думку, не менш важливим є розгляд показників ділової активності, які показують швидкість обертання матеріальних запасів підприємства, його активів, розрахунків зі своїми контрагентами та ін. (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Показники ділової активності ТОВ «Сумитеплоенерго»

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Коефіцієнт обертання матеріальних запасів	23,51	21,32	10,96	-31,73	-12,55
Період обертання матеріальних запасів, дні	15,53	17,12	33,31	46,48	17,79
Коефіцієнт обертання активів	1,22	1,29	1,23	0,30	0,01
Період обертання активів, дні	295,39	279,02	293,63	-0,30	-1,76
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	4,88	4,77	4,13	-8,04	-0,75
Період обертання кредиторської заборгованості, дні	73,77	75,45	87,24	8,75	13,47
Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	4,12	3,13	3,05	-14,00	-1,07
Період обертання дебіторської заборгованості, дні	87,28	114,88	118,00	16,27	30,72
Операційний цикл, дні	102,81	132,00	151,31	21,32	48,50
Фінансовий цикл, дні	29,04	56,55	64,07	48,54	35,03

Проведений аналіз ділової активності свідчить, що швидкість реалізації товарно-матеріальних запасів підприємства протягом 2006-2008 рр. мала тенденцію до зниження, тобто значення коефіцієнта обертання матеріальних запасів на кінець 2008 р. зменшилося на 12,55 од. у порівнянні з 2006 р., тоді

як період обертання матеріальних запасів за період зріс на 18 днів, і на кінець 2008 р. склав 33,31 дні.

В свою чергу ефективність використання підприємством усіх наявних ресурсів за період в середньому зростала на 30 %, про що свідчить зменшення періоду обертання активів, який на кінець 2008 р. становив 294 дні.

В той же час коефіцієнти обертання кредиторської та дебіторської заборгованостей мали чітку тенденцію до зниження протягом 2006-2008 рр., тобто в середньому щороку зменшувалися на 8,04 % та 14 %, тоді як періоди обертання кредиторської та дебіторської заборгованостей в середньому щороку зростали на 9 днів та 16 днів відповідно.

Що ж стосується тривалості операційного та фінансового циклів, то за аналізований період вони зростали щороку в середньому на 21 день та 49 днів, і на кінець 2008 р. становили 151 та 64 дні відповідно.

Оскільки важливою складовою аналізу підприємства будь-якої сфери діяльності та форми власності є оцінка його прибутковості, то результати проведеного аналізу наведемо у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Показники рентабельності ТОВ «Сумитеплоенерго» за 2006-2008 рр., %

Показники	Рік			Середній темп приросту	Відхилення, +/-
	2006	2007	2008		
Рентабельність діяльності, %	-14,21	-5,90	-4,19	-45,72	10,02
Рентабельність виробництва продукції, %	-9,47	-1,92	-9,51	0,19	-0,04
Рентабельність власного капіталу, %	-29,83	-19,35	-15,33	-28,30	14,49
Рентабельність активів, %	-17,32	-7,62	-5,13	-45,56	12,18

За результатами проведеної оцінки рентабельності ТОВ «Сумитеплоенерго» можна сказати, що від своєї діяльності протягом 2006-2008 рр. підприємство не отримує прибутку, тобто рентабельність діяльності у середньому щороку зменшувалася на 45,72 %. Причиною зниження цього

коефіцієнта може бути ріст витрат на виробництво і реалізацію продукції та падіння загального обсягу продажів, або ж ріст витрат на одиницю продукції. Отже, потрібно провести аналіз ринку, щоб з'ясувати вплив маркетингових факторів.

В той же час рентабельність виробництва продукції за період в середньому зростала на 0,19 %, тобто прибутковість господарської діяльності підприємства від основної діяльності у 2008 р. склала – 9,51 %, що на 0,04 % менше ніж у 2006 р.

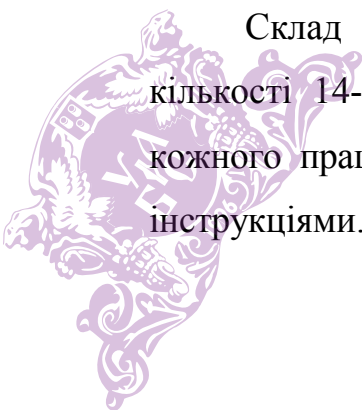
В свою чергу рентабельність власного капіталу та активів протягом 2006-2008 рр. зменшувалася на 28,30 % та 45,56 % відповідно, що свідчить про низьку ефективність залучення інвестицій у підприємство.

Резерви підвищення показників рентабельності криються у зниженні витрат на виробництво і реалізацію продукції, зростанні загального обсягу продажів, перегляді структури продукції та політики ціноутворення, залученні інвестицій у підприємство та ін.

Варто також зазначити, що досліджуване товариство самостійно визначає організаційну форму бухгалтерської роботи, форми і методи обліку, розробляє систему внутрішньовиробничого обліку, звітності та контролю господарських операцій. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе керівник підприємства – Пляцук Л.Д.

Облік на підприємстві здійснюється бухгалтерською службою, яку очолює головний бухгалтер – Суховерхова Т.Ф. Головний бухгалтер приймається дирекцією підприємства і несе особисту відповідальність за організацію обліку. Обов'язки головного бухгалтера зокрема, та бухгалтерії загалом визначаються посадовою інструкцією та положенням про бухгалтерію.

Склад бухгалтерії визначається штатним розкладом підприємства в кількості 14-ти чоловік під керівництвом головного бухгалтера. Обов'язки кожного працівника бухгалтерії регламентуються відповідними посадовими інструкціями. Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії та



взаємовідносини бухгалтерії з іншими підрозділами підприємства наведено у додатках В і Г.

Оскільки на ТОВ «Сумитеплоенерго» застосовується комп'ютерна обробка документів в системі «1С: Бухгалтерія», то на досліджуваному підприємстві спостерігається значне скорочення кількості складних документів, що є як і недоліком організації бухгалтерського обліку, через те, що повністю не забезпечується документальне оформлення, так і перевагою через зручність, та одним з напрямків вдосконалення вищенаведеної ділянки роботи, чому сприяє широке використання в обліку персональних комп'ютерів, зменшення кількості спеціалізованих форм первинних документів, їх уніфікація. Схему документообігу, яка має місце на підприємстві наведено на рисунку 2.1.

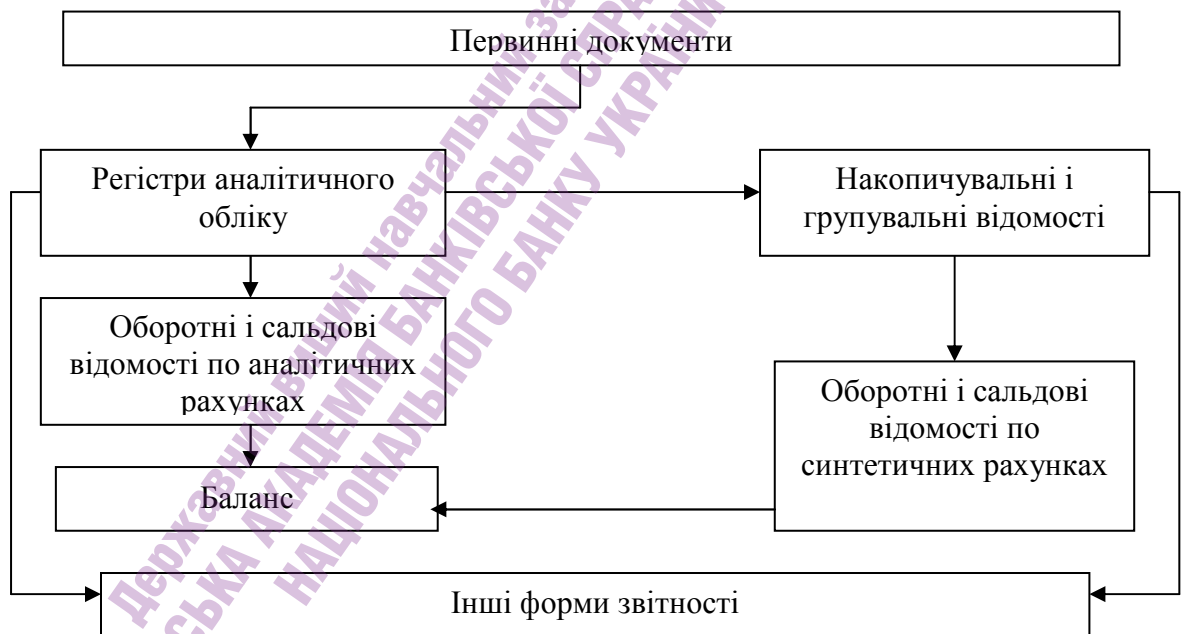


Рисунок 2.1 – Схема документообігу ТОВ «Сумитеплоенерго»

2.2 Організація та методика обліку амортизації основних засобів

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та

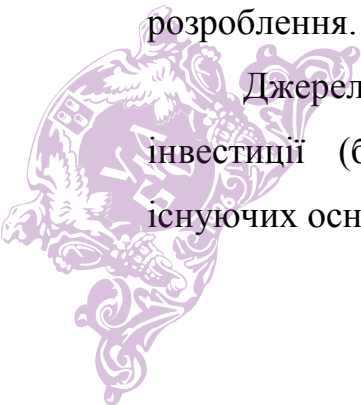
ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа загальноприйнятих в державі.

За формою облікова політика ТОВ «Сумитеплоенерго» має вид наказу керівника, який є основним внутрішнім документом, що регулює організацію облікового процесу на підприємстві і є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

На нашу думку, облікова політика має перевагу в тому, що в її змісті не повторюються інформація, наведена у П(С)БО, Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ). В той же час в ній першими виділені окремі пункти стосовно того, що при обліку господарських операцій слід застосовувати необхідні норми відповідних П(С)БО, а за їх відсутності – аналогічні норми системи міжнародних стандартів обліку та звітності на підставі того, що національні П(С)БО не можуть суперечити МСБО та МСФЗ. Отже, в даному положенні прослідковується наближення ведення обліку на підприємстві до міжнародних стандартів, тобто поступовий перехід на них. Також в обліковій політиці зазначено, що при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності застосовувати професійні думки та положення систем обліку, що дозволяють однозначно тлумачити інформацію фінансової звітності.

На нашу думку, варто відмітити відсутність у бухгалтерії ТОВ «Сумитеплоенерго» зведених графіків документообігу по окремих сферах обліку. Так, наприклад, можна виділити облік операцій з основними засобами та їх амортизацією, оскільки підприємство має досить значний їх обсяг. Отже, дані сфери обліку потребують подальшого вдосконалення та розроблення.

Джерелом поповнення основних засобів в господарстві є капітальні інвестиції (будівництво нових об'єктів, реконструкція та розширення існуючих основних засобів, придбання машин й устаткування).



В свою чергу, надходження основних засобів у всіх названих випадках оформляється «Актом прийому-передачі основних засобів» (ф. 03-1). До акту прикладається технічна документація і паспорт на об'єкт. В акті вказується лише один об'єкт. Приймаючи основні засоби в експлуатацію, комісія повинна в акті приймання-передачі основних засобів (ф. 03-1) дати детальне пояснення об'єкта, щоб на основі цього документа можна було відкрити інвентарну картку. Акт за формою 03-1 виписується в одному примірнику. В свою чергу внутрішнє переміщення основних засобів оформляється відповідним актом (ф. 03-1) або накладною на внутрішнє переміщення, а ліквідація – актом на списання (ф. 03-3).

Беручи участь у виробничому процесі, основні засоби зношуються, що вимагає заміни окремих частин, тобто ремонту. При зупинці об'єкта на ремонт оформлюється «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів». Також для обліку руху основних засобів на досліджуваному підприємстві формується «Відомість руху обліку основних засобів».

В свою чергу, нарахування амортизації основних засобів на ТОВ «Сумитеплоенерго» здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) на досліджуваному підприємстві враховується:

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



На ТОВ «Сумитеплоенерго» строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

В свою чергу, амортизація об'єкта основних засобів нараховується з місяця, наступного за місяцем уведення в експлуатацію об'єкта основних засобів (коли він став придатним для використання) або починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та проводиться щомісячно.

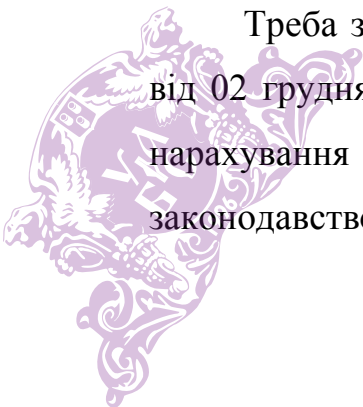
Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Варто відмітити, що облікова політика досліджуваного підприємства для нарахування амортизації основних засобів передбачає використання методів амортизації, встановлених податковим законодавством, для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів – у розмірі 100 % їх вартості в першому місяці використання таких об'єктів та для нематеріальних активів – прямолінійний метод нарахування амортизації.

В той же час зазначимо, що нарахування амортизації на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що отримані в складі цілісного майнового комплексу в оперативну оренду провадити за методами, що визначені податковим законодавством, відповідно до П(С)БО №7 «Основні засоби» та П(С)БО №16 «Витрати».

Загалом, згідно із П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням прямолінійного, кумулятивного, виробничого методів та методів зменшення залишкової вартості і прискореного зменшення залишкової вартості [65].

Треба зауважити, що до введення в дію Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року підприємство могло застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Отже, шостим методом нарахування амортизації, був ще й



податковий, відповідно до якого на ТОВ «Сумитеплоенерго» у податковому обліку основні фонди з метою амортизації поділяються на 4 групи:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини, вартість капітального поліпшення землі;
- група 2 – автомобільний транспорт та вузли до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти;
- група 3 – інші основні фонди, що не ввійшли до групи 1,2 та 4;
- група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони мікрофони й рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів.

Саме за податковим методом на досліджуваному підприємстві здійснюється нарахування амортизації, яка відображається у «Розрахунку амортизації по основним засобам». Тобто, суми амортизаційних відрахувань звітного періоду розраховуються із застосуванням норм амортизації, визначених Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.

Не менш важливим є те, що на досліджуваному підприємстві існують основні засоби придбані до 01.01.2004 р., тобто з метою нарахування амортизації використовуються норми амортизаційних відрахувань, встановлені до та після 01.01.2004 р., які наведені у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Норми амортизації для основних фондів відповідно до податкового методу нарахування амортизації

Номер групи	Норма амортизації, встановлена до 1.01.2004 р., %	Норма амортизації, встановлена після 1.01.2004 р., %
1	1,25	2
2	6,25	10
3	3,75	6
4	–	15

Оскільки нарахування зносу по основним фондам групи 1, згідно податкового законодавства здійснюється окремо по кожному об'єкту цієї групи, то для отримання більш наочної інформації по сумі нарахованого зносу на об'єкти групи 1 основних фондів розглянемо рисунок 2.2.

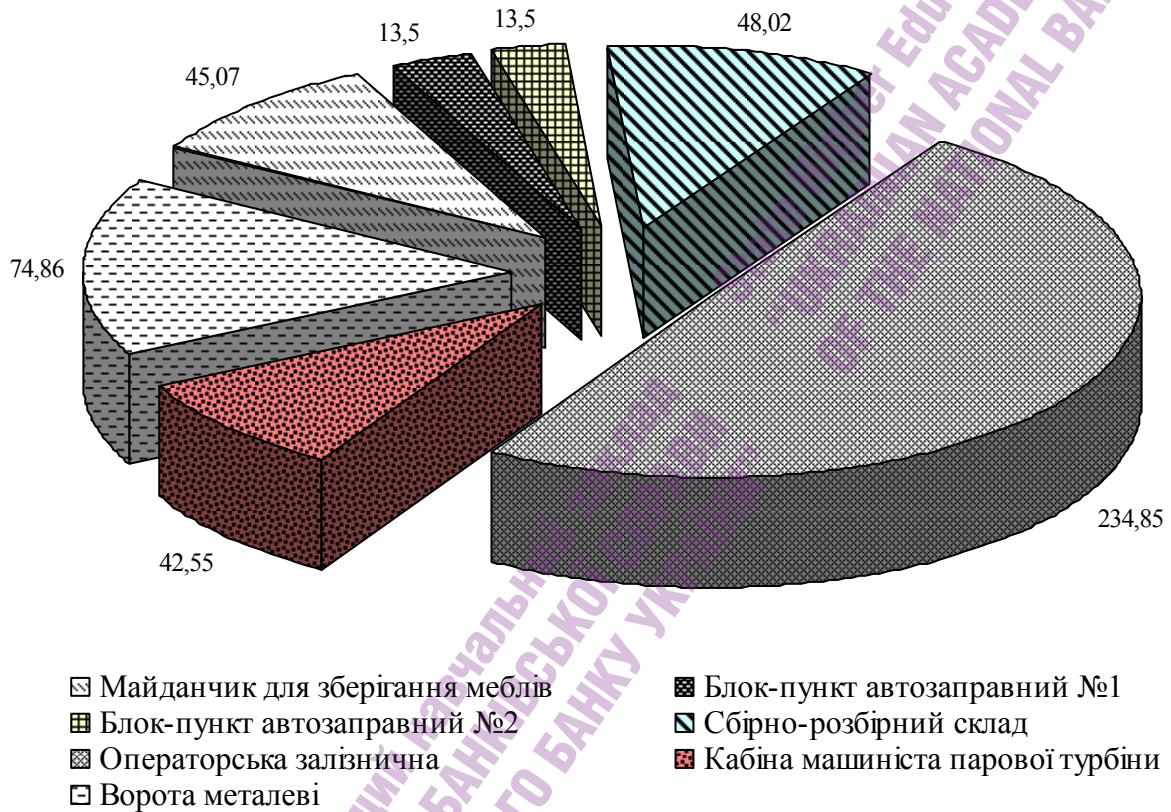


Рисунок 2.2 – Структура суми амортизації у розрахунку за місяць по основних засобах ТОВ «Сумитеплоенерго», грн.

Відповідно до плану рахунків на ТОВ «Сумитеплоенерго» для обліку зносу основних засобів використовується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», із субрахунками, наведеними у додатку Д.

За кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відображається нарахування амортизації, а за дебетом – її зменшення, яке відбувається у випадках вибуття активу (незалежно від причини вибуття), уцінки активу, який раніше недооцінювали та уцінки раніше дооціненого активу.

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

Так як на аналізованому підприємстві для відображення своїх витрат в бухгалтерському обліку використовуються рахунки дев'ятого класу, то можна за допомогою рисунку 2.3 побачити, яку частину амортизаційні відрахування складають в загальній сумі операційних витрат досліджуваного підприємства.

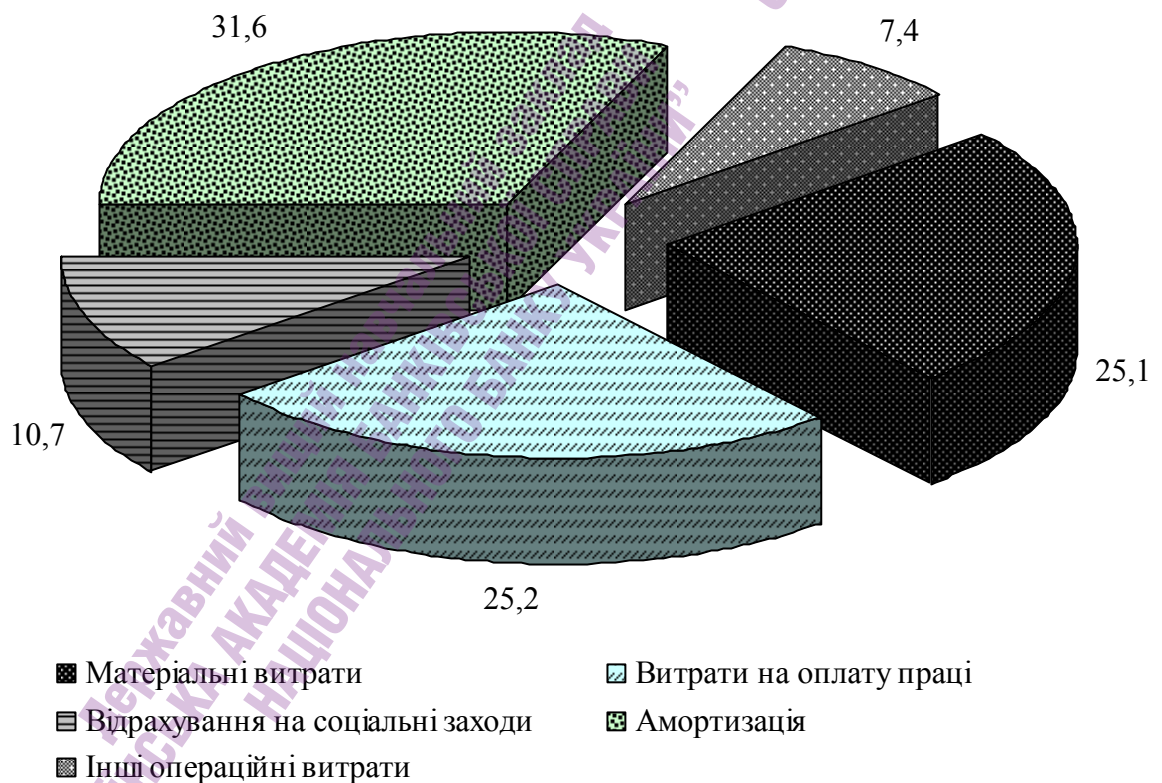


Рисунок 2.3 – Частка амортизаційних відрахувань в загальній сумі витрат ТОВ «Сумитеплоенерго», %

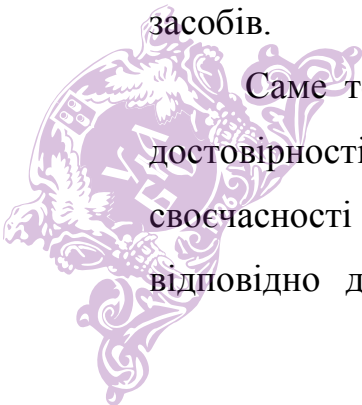
На нашу думку, варто також зазначити, що групування та відображення інформації щодо основних засобів на підприємстві здійснюється у примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів, де наводиться інформація про вартість (первісна або

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

2.3 Організація та методика аудиту амортизації основних засобів

На сучасному етапі, незалежно від сфери власності, важливе значення мають процеси збільшення надходжень до державного бюджету та збільшення внутрішніх джерел коштів підприємств, необхідних для інвестування виробничо-господарської діяльності та оновлення матеріально-технічної бази. Саме тому на сьогодні на перший план виходить амортизаційна політика, яка здійснює значний вплив на зазначені процеси, і проводиться як на рівні держави, так і на рівні окремих підприємств. В свою чергу, амортизаційна політика є не досконалою, що суттєво впливає на бухгалтерський облік, зокрема на облік нарахування амортизації основних засобів.

Саме тому аудит на підприємстві здійснюється з метою визначення достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку відповідно до вимог законодавства та складання на основі цих даних



фінансової звітності. В ході здійснення аудиту на підприємстві можна виявити як позитивні так і негативні сторони діяльності підприємства, а також дати відповідні рекомендації по усуненню даних недоліків, адже від правильності ведення обліку залежить ефективність діяльності підприємства взагалі.

Проводячи аудит амортизаційних відрахувань на ТОВ «Сумитеплоенерго» перш за все необхідно встановити основні завдання, які будуть досліджуватися при перевірці, а саме:

- правильність віднесення об'єктів необоротних активів до складу основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів;
- правильність розподілу основних засобів на групи основних фондів відповідно до податкового обліку;
- правильність застосування норм амортизаційних відрахувань до груп основних фондів;
- правильність здійснення розрахунку амортизаційних відрахувань за певний період;
- правильність віднесення суми нарахованої амортизації на рахунки бухгалтерського обліку та відображення їх в відомостях аналітичного та синтетичного обліку;
- перевірка відповідності даних аналітичного, синтетичного обліку з даними фінансової та податкової звітності.

Основними методами, які використовуються при аудиті амортизації основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка та вибіркове дослідження.

Оскільки метою аудиту амортизації основних засобів є об'єктивний збір та оцінка свідчень про факти нарахування амортизації з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень бухгалтерському обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам, то варто зазначити, що об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних

джерелах щодо амортизації основних засобів. Джерела інформації для проведення аудиту основних засобів та нарахування амортизації наведені у додатку Ж.

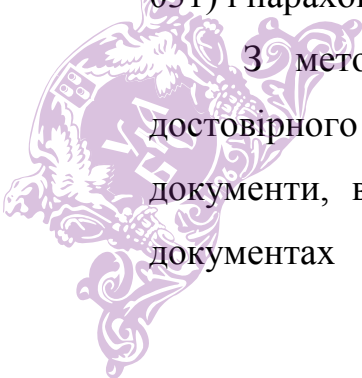
Правильність нарахування амортизаційних відрахувань перевіряється аудитором шляхом розрахунку за той квартал, в якому за Головною книгою розмір нарахованої суми амортизаційних відрахувань значно відрізняється від інших кварталів. При виявленні помилок у розрахунках необхідно перевірити й інші квартали та визначити вплив помилок на собівартість продукції. Нові суми амортизаційних відрахувань порівнюються з фактично наведеними в обліку сумами, використовуються відомості розрахунку амортизації основних засобів.

Достовірність розрахунків амортизаційних відрахувань перевіряється порівнянням їх з даними реєстрів синтетичного й аналітичного обліку з інвентарними картками. Особливу увагу необхідно приділити об'єктам основних засобів, нормативні строки експлуатації яких уже минули, а також повноті перенесення амортизаційних відрахувань на валові витрати.

Правильність розрахунку амортизаційних відрахувань перевіряється на початок звітного періоду та за весь період, а також перевіряється обґрунтованість визначення балансової вартості окремих об'єктів основних засобів.

Повнота відображення нарахованих сум зносу (амортизації) основних засобів перевіряється за реєстрами бухгалтерського обліку в журналі-ордері № 10/1, Головній книзі та річній звітності. Правильність відображення у балансі (форма № 1) залишкової вартості основних засобів (рядок 030), перевіряється шляхом визначення різниці між первісною вартістю (рядок 031) і нарахованим зносом (рядок 032).

З метою поліпшення виконання роботи аудитором та надання достовірного аудиторського висновку розробляються певні робочі документи, в яких він фіксує результати здійсненої перевірки. В даних документах можуть визначатися зміст господарських операцій, які



перевіряються за фактично наданими документами із даними проведеної перевірки, а також результати виявлених відхилень.

Здійснено перевірку правильності нарахування амортизаційних відрахувань на ТОВ «Сумитеплоенерго». З метою оцінки правильності здійснених розрахунків перевіriamo нарахування амортизації відповідно до податкового законодавства та порівняємо отримані результати з даними, які містяться в розрахунку амортизації (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10 – Перевірка достовірності нарахування амортизації основних засобів за 2008 рік на ТОВ «Сумитеплоенерго», грн.

Зміст господарської операції	Згідно даних обліку		Згідно даних перевірки		Відхилення (+;-)	
	Групи основних засобів					
	I	II	I	II	I	II
Балансова вартість на початок розрахункового періоду	607771,00	3744,00	607508,00	3744,00	+263,00	-
Сума нарахованого зносу за I квартал	7597,00	234,00	7593,88	234,00	+3,12	-
Сума нарахованого зносу за II квартал	7501,00	219,00	7498,92	219,37	+2,08	-0,37
Сума нарахованого зносу за III квартал	7406,00	205,00	7405,69	205,67	+0,31	-0,67
Сума нарахованого зносу за IV квартал	7316,00	98,00	7313,14	192,81	+2,86	-94,81
Балансова вартість на кінець розрахункового періоду	570635,00	1467,00	570469,89	2701,83	+165,11	-1234,83

В результаті здійсненої перевірки, щодо правильності нарахування суми зносу на об'єкти основних фондів груп I та II, результати, яких записані в таблиці 2.9, видно, що суми перевірки з даними ТОВ «Сумитеплоенерго» не співпадають.

Як видно з розрахунку амортизації та відомості по руху зносу основних фондів, в склад I групи входять: будівлі, споруди та передавальні пристрої; до складу II групи входять: транспортні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи (твердий та м'який інвентар), електрично-механічні прилади та інструменти. Даний склад основних засобів першої та другої груп

на підприємстві відповідає податковому законодавству і характеризує правильність здійсненого розподілу.

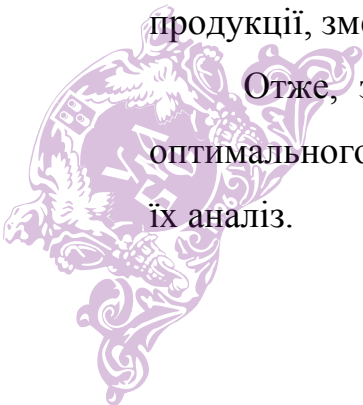
Здійснюючи нарахування зносу по групах основних фондів на ТОВ «Сумитеплоенерго» завищувалися значення нарахованого зносу до більшого числа з відкиданням копійок, так як в податковому обліку передбачено здійснювати розрахунки з точністю до гривень. В результаті чого і було завищено суму нарахованої амортизації за 2008 рік.

Так, по групі II основних фондів було заниження значення нарахованого зносу, в результаті запису цілого числа з відкиданням копійок. В загальному по чотирьох кварталах сума заниження склала 95,85 грн.

Варто зазначити, що податковий метод передбачає для нарахування амортизації використовувати групи та відповідні норми амортизаційних відрахувань, які є завищеними, економічно необґрунтованими, а також в них не враховані строки корисного використання об'єктів основних засобів. Проте відповідно до П(С)БО 7 амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання. Це означає, що вартість основних засобів рівномірно розподіляється і включається до витрат звітних періодів, протягом яких основні засоби будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Таким чином, застосування в бухгалтерському обліку податкового методу призводить до порушення економічних процесів відтворення основних засобів, а застосування податкових норм амортизації негативно впливає на результати діяльності підприємства, зокрема зростає собівартість продукції, зменшується бухгалтерський прибуток тощо.

Отже, з метою вирішення зазначених проблем та вибору найбільш оптимального методу нарахування амортизації основних засобів проведемо їх аналіз.



Так, наприклад, первісна вартість придбаного ТОВ «Сумитеплоенерго» виробничого обладнання склала 81000 грн. На підприємстві було прийняте рішення про граничний термін експлуатації обладнання – 4 роки, після чого в результаті фізичного і морального зношення, а також зміни технології буде закуплене нове обладнання. Натомість через 4 роки підприємство планує отримати виручку за використане обладнання у розмірі 16000 грн. Виходячи із цього, вартість, яка підлягає амортизації, складає 65000 грн. ($81000 - 16000 = 65000$). За період експлуатації обладнання планується виробити 130000 Вт електроенергії, зокрема: 1 рік – 30000 Вт, 2 рік – 40000 Вт, 3 рік – 40000 Вт та 4 рік – 20000 Вт.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання за податковим методом нарахування амортизації, який застосовувався на ТОВ «Сумитеплоенерго» протягом 2006-2008 рр. наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Розрахунок сум амортизаційних відрахувань виробничого обладнання за податковим методом

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Квартальна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	6	17759
2	63241	6	13866
3	49375	6	10826
4	38549	6	8452
і т.д.			

В свою чергу, використання різних методів щодо нарахування амортизації зумовлює отримання різних кінцевих даних. Вплив обраного методу на розміри амортизаційних відрахувань, використовуючи розрахункові дані за методами амортизації основних засобів, представлено у таблиці 2.12.



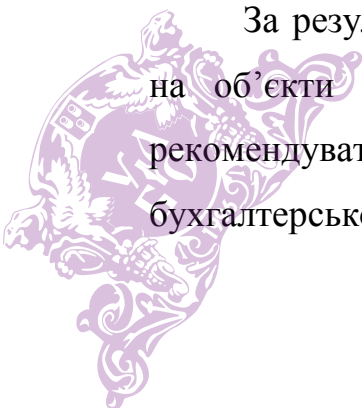
Таблиця 2.12 – Річні суми амортизації виробничого обладнання при використанні різних методів її нарахування

№ п/п	Назва методу нарахування амортизації	Сума амортизації по роках, грн.				
		1	2	3	4	Разом
1	Прямолінійний	16250	16250	16250	16250	65000
2	Зменшення залишкової вартості	26973	17991	12000	8036	65000
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	32500	16250	8125	8125	65000
4	Кумулятивний	26000	19500	13000	6500	65000
5	Виробничий	15000	20000	20000	10000	65000
6	Податковий	17759	13866	10826	8452	50903

Підприємство може самостійно, спираючись на наведені розрахунки, обирати метод нарахування амортизації по основних засобах, але при цьому треба враховувати, що суми нарахованої амортизації повинні відображати реальний фізичний і моральний знос конкретного об'єкта основних засобів. Як видно із таблиці 2.12, найменш придатним у цьому плані є податковий метод, який не в достатній мірі відображає реальну суму зносу виробничого обладнання. Натомість найлегшим методом з точки зору проведення розрахунків є звичайно прямолінійний, який значно полегшує облікову роботу.

Отже, за результатами проведеного аудиту амортизації основних засобів при виявленні фактів неправильного нарахування амортизації визначаються суми надлишково нарахованої або недонарахованої амортизації, встановлюють, як це вплинуло на собівартість продукції та фінансові результати, податкові наслідки, виявляють причини порушень та винних у цьому осіб, пропонують заходи з недопущення подібних недоліків у майбутньому.

За результатами здійсненої перевірки правильності нарахування зносу на об'єкти основних засобів ТОВ «Сумитеплоенерго» аудиторі варто рекомендувати адміністрації підприємства внести відповідні зміни в дані бухгалтерського обліку й звітність.



В результаті проведених аудиторських процедур було встановлено, що округлення сум амортизаційних відрахувань до цілого числа без копійок призвело до виникнення розбіжностей з розрахунковими даними.

Основні методи, які використовувалися в процесі здійснення аудиту амортизаційних відрахувань є методи документального контролю, а саме співставлення даних по документах, арифметична перевірка, формальна перевірка.

На основі проведеного дослідження системи нарахування амортизації визначено її особливості. Система нарахування і використання амортизації – це складова обліково-аналітичної системи вихідну інформацію, яку пропонуємо використовувати у подальшому для проведення додаткових розрахунків та підготовки відповідної звітності. Для цього доцільно поступово гармонізувати об'єкти обліку й оподаткування, що в подальшому призведе до зниження потреби у веденні розрахунків в окремій податковій системі та недоцільності існування самої системи. Тому для забезпечення інтересів підприємства і держави, які полягають в отриманні ними достовірної інформації, пропонуємо зробити базову вихідну інформацію обліково-аналітичної системи, за даними якої проводити розрахунки податків. Зміни доцільно внести на законодавчому рівні.



РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ТОВ «СУМИТЕПЛОЕНЕРГО»

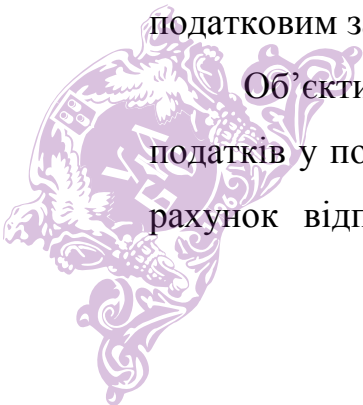
3.1 Недоліки податкового методу нарахування амортизації та необхідність вдосконалення обліку амортизації основних засобів

Відповідно до облікової політики ТОВ «Сумитеплоенерго» для нарахування амортизації основних засобів передбачається використання методів амортизації, встановлених податковим законодавством.

При виборі методу нарахування амортизації додаються свої складності пов'язані насамперед з відмінностями у визначенні бази порядку розрахунку амортизації, відображення тих чи інших операцій у податковому та бухгалтерському обліку. Так у податковому обліку амортизації підлягають усі витрати пов'язані з придбанням основних фондів або їх виготовленням, ремонтом, реконструкцією, модернізацією і не існує такого поняття як «ліквідаційна вартість», тоді як у бухгалтерському обліку ліквідаційна вартість придбаного або виготовленого основного засобу амортизації не підлягає.

У бухгалтерському обліку по об'єктах, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, і відповідно, не належать до основних засобів, тобто активи, вартістю до 1000 грн. амортизація, відповідно до П(С)БО 7 може нараховуватися в особливому порядку. В той же час, в податковому обліку об'єкти вартістю до 1000 грн. і терміном експлуатації більше ніж 365 днів, буде віднесено до складу основних фондів і на нього буде нараховуватися амортизація в порядку передбаченому податковим законодавством.

Об'єкти що не використовуються у виробничій діяльності платника податків у податковому обліку не підлягають амортизації і здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування, а в бухгалтерському обліку

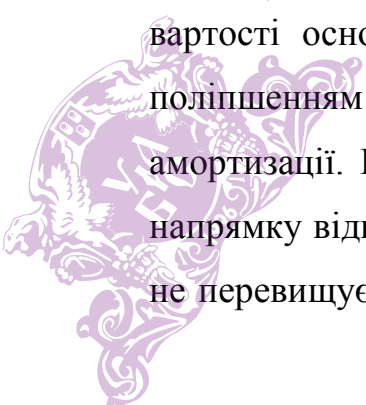


такого поняття не існує, тобто об'єкти, що не беруть участь у виробничій діяльності підприємства у бухгалтерському обліку підлягають амортизації.

Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 здійснюється до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподаткованих мінімумів доходів громадян, а амортизація основних фондів груп 2, 3 до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення, а в бухгалтерському термін нарахування амортизації визначено і відповідає терміну корисного використання об'єкта основних засобів. У такому разі виникає суперечність глибшого характеру, ніж просто відмінність у встановлених часових рамках. Річ у тім, що при використанні в бухгалтерському обліку податкового методу нарахування амортизації неможливо впродовж терміну корисного використання об'єкта нараховувати амортизацію в обсязі, що дорівнює його вартості, яка амортизується, а це одне з вимог П(С)БО 7. Не можна в бухгалтерському обліку після закінчення терміну корисного використання об'єкта основних засобів і його списання продовжувати нараховувати амортизацію на недоамортизовану суму, що залишається, по цьому об'єкту.

Оскільки різні статті витрат включаються до первісної вартості основних фондів і основних засобів, виникає різниця між вартістю, що амортизується і витратами, які підлягають амортизації. Суми пов'язані з ремонтом основних засобів (фондів) відображаються в двох системах по-різному.

Так, у бухгалтерському обліку витрати на ремонт основних засобів, що лише підтримують об'єкт у робочому стані, відносять на поточні витрати і до вартості основних засобів не включають. Водночас витрати, пов'язані з поліпшенням стану основних засобів, включають до їх вартості і підлягають амортизації. В свою чергу, в податковій системі критерієм для визначення напрямку віднесення витрат на ремонт основних фондів є їх обсяг. Якщо він не перевищує 10 % від балансової вартості груп основних фондів станом на



початок звітнього року, то його відносять на витрати, якщо перевищує – на збільшення вартості основних фондів і підлягає амортизації.

Такий різний підхід в остаточному підсумку може призвести до різної вартості, що амортизується і відповідно до різних сум нарахування амортизації. У разі безоплатного одержання об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку його оцінюють за справедливою вартістю на дату надходження на баланс підприємства з урахуванням понесених витрат і він підлягає амортизації, а в податковому обліку справедлива вартість цього об'єкта амортизації не підлягає.

Відповідно до вимог п. 16 і 17 П(С)БО 7 підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта значно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У податковому обліку такий порядок переоцінки не передбачений, хоча передбачається індексація основних засобів, що здійснюються зовсім в іншому порядку й в інші терміни.

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується щомісячно по кожному інвентарному об'єкту. Застосування у фінансовому обліку податкового методу нарахування амортизації не дає можливості одержати правдиву картину щодо амортизації основних засобів за кожний місяць звітнього періоду, тому бухгалтерія ТОВ «Сумитеплоенерго» вимушена вести облік амортизації за двома напрямками – у фінансовому обліку згідно з П(С)БО 7, у податковому – згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що спричиняє значні незручності і збільшує облікове навантаження на працівників бухгалтерії. Крім того, інформація про суму нарахованої амортизації двічі відображається у звітності, а саме – у Звіті про фінансові результати та у Декларації про прибуток підприємства, причому, виходячи з різних методик нарахування, ці показники суттєво відрізняються.

Згідно з П(С)БО 7 у фінансовому обліку ТОВ «Сумитеплоенерго» має право переглянути метод нарахування амортизації у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єктів.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. У податковому обліку права змінювати метод нарахування амортизації не передбачається.

Отже, основні відмінності в методичних підходах нарахування амортизації в податковому та бухгалтерському обліку наведені у додатку И.

Таким чином, застосований на сьогодні в податковому законодавстві порядок нарахування амортизації замість забезпечення підприємствами податкової економії та формування джерела коштів для вчасного оновлення засобів виробництва, має переважно фіскальний характер, викривляючи реальну вартість основних фондів і подовжуючи терміни їх амортизації.

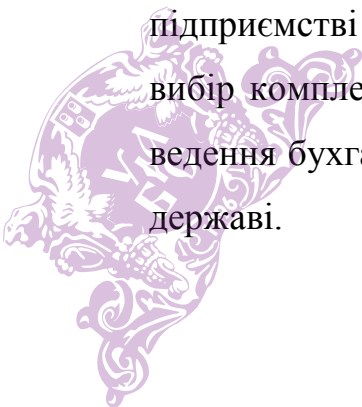
На наш погляд, оптимальним варіантом при нарахуванні амортизації була б відмова від подвійного обліку амортизаційних відрахувань та використання при визначенні об'єкта оподаткування прибутком на прибуток підприємств сум амортизації, нарахованої в бухгалтерському обліку, скориговану певним чином для цілей оподаткування.

Надання свободи підприємствам у визначенні терміну корисного використання активів має серйозний недолік, який полягає у наявності суттєвих розбіжностей і невідповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти на різних підприємствах.

Таким чином, втрачається об'єктивність облікової інформації про нарахування амортизації, що веде до неточностей у фінансовій звітності.

3.2 Шляхи вдосконалення обліку амортизації основних засобів

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

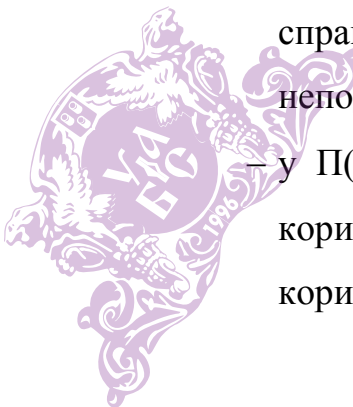


Ми вважаємо за доцільне, звернути увагу на те, що до облікової політики ТОВ «Сумитеплоенерго» відсутні деякі додатки, які б розкривали організаційні аспекти обліку основних засобів загалом, та нарахування амортизації зокрема. Так, в обліковій політиці досліджуваного підприємства відсутня інформація щодо строків, місць та відповідальних за проведення інвентаризації. В свою чергу, у додатках до облікової політики ТОВ «Сумитеплоенерго» варто навести інформацію про осіб, відповідальних за підпис документів та графік документообігу, яким можна сформулювати по окремих документах та по окремих видах операцій з основними засобами.

Отже, запропонований нами проект наказу про облікову політику з урахуванням усіх недоліків наведено у додатку К.

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

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

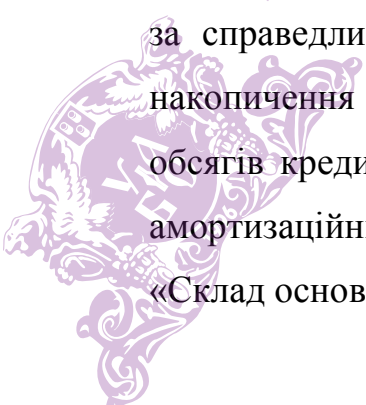


Отже, удосконалення у методиці та методології обліку основних засобів та їх амортизації отримає своє відображення і у поліпшенні інформації, яка наводиться у статистичних звітах, зробіть її більш прозорою.

На нашу думку, для більш повного відображення інформації про наявність і рух основних засобів, та їх амортизацію (знос) доцільно розділи звіт № 11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)» доповнити графами, які відображали б результат переоцінки, втрати від зменшення корисності за звітний період та більш більш детально розкрити амортизацію основних засобів.

Проаналізувавши звіт № 11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)», складений на ТОВ «Сумитеплоенерго», ми дійшли висновку, що для забезпечення деталізації інформації про амортизацію основних засобів за рік та забезпечення її співставності з формою № 1 «Баланс» необхідно у графі 10 «Амортизація основних засобів за рік» відображати суми нарахованої амортизації лише за звітний період за видами економічної діяльності. В той же час до звіту додати графи 11 «Амортизація на початок року» та 12 «Амортизація на кінець року», в яких відобразатиметься знос з урахуванням минулих звітних періодів. В свою чергу дані наведені за рядком 100 у розрізах нарахованого зносу будуть співставними з рядком 032 «Знос» форми № 1 «Баланс» на початок та на кінець року.

При використанні основних засобів вони втрачають свою споживчу вартість, переносячи її частинами на новостворений продукт, виконані роботи. В зв'язку з інфляцією виникає необхідність переглядати вартість основних засобів, в більшості випадків їх дооцінюють з метою відображення за справедливою вартістю, це розширює можливості підприємства щодо накопичення коштів необхідних для оновлення основних засобів, збільшення обсягів кредитування, зменшення розміру податку на прибуток за рахунок амортизаційних відрахувань. Виходячи з цього, ми вважаємо, що у II розділі «Склад основних засобів» після графи 1 «Наявність на кінець року» форми №

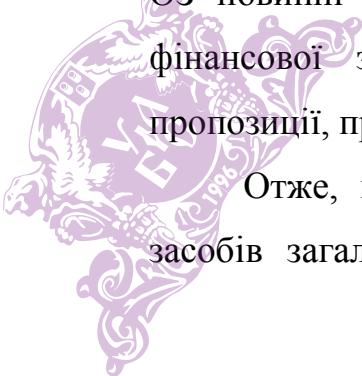


11-ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)» доцільно додати графу 2 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) первісної вартості» та графу 3 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) зносу». Відображення сум, на які відбувається дооцінка (уцінка) основних засобів у звіті дасть змогу виявити реальну вартість активів підприємства та зробить дані з обліку більш прозорими.

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

Розглядаючи повноту наведеної інформації про основні засоби не менш важливим є відображення основних засобів переданих чи отриманих у фінансову та операційну оренди. Тому, ми вважаємо, що розділ II форми № 11-ОЗ повинен бути доповнений графами стосовно фінансової та операційної оренди. Варто відмитити, що всі доповнення внесені у II розділ форми № 11-ОЗ повинні співставлятися з графами форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Таким чином, враховуючи всі доповнення та пропозиції, проект розробленої форми наведено у додатку Л.

Отже, виходячи з проведеного аналізу організації обліку основних засобів загалом, та нарахування амортизації зокрема, ми вважаємо, що



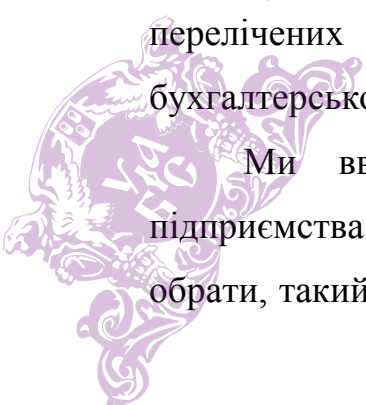
однією з головних причин виникнення суперечностей між бухгалтерським та податковим обліком амортизації основних засобів є недосконалість, суперечливість законодавчої бази, яка складається з нормативів та правил, що регулюють як діяльність усього підприємства, так і окремі її компоненти. В свою чергу, законодавча база є важелем, на який спирається вся методологія обліку. Тому вона має створювати об'єктивні і безперечні умови логічного розв'язання будь – яких проблем, що виникають при здійсненні діяльності підприємства.

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

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

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

Ми вважаємо, що для забезпечення ефективності діяльності підприємства та підтримання конкурентоспроможності продукції необхідно обрати, такий метод амортизації, який дає змогу тимчасово зменшувати ціну



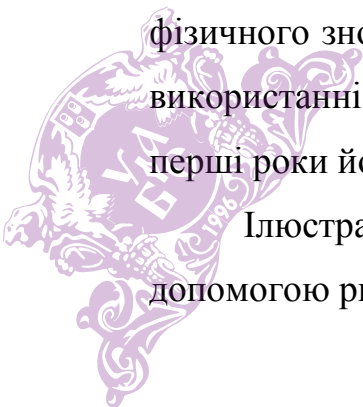
продукції від базового значення до кризового і усувати зону збиткової роботи.

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

- якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисної служби, то найдоцільніше застосовувати методи прискореної амортизації. Це пояснюється тим, що в перші роки експлуатації продуктивність є найбільшою, а в кінці строку корисного використання, як правило, зростають витрати на ремонт;
- якщо майбутня динаміка ходу має тісний зв'язок з фактичною величиною випуску продукції впродовж строку корисного використання основного засобу, найбільш точної відповідності між доходами та витратами можна досягти, застосовуючи спосіб одиниць (обсягу) продукції;
- у випадках неможливості передбачення з достатнім ступенем надійності динаміки майбутніх витрат, метод нарахування амортизації може бути обраний, виходячи із простоти розрахунків, що сприяє зниженню витрат на ведення обліку.

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

Ілюстративно застосування дегресивного методу можна представити за допомогою рисунку 3.1.



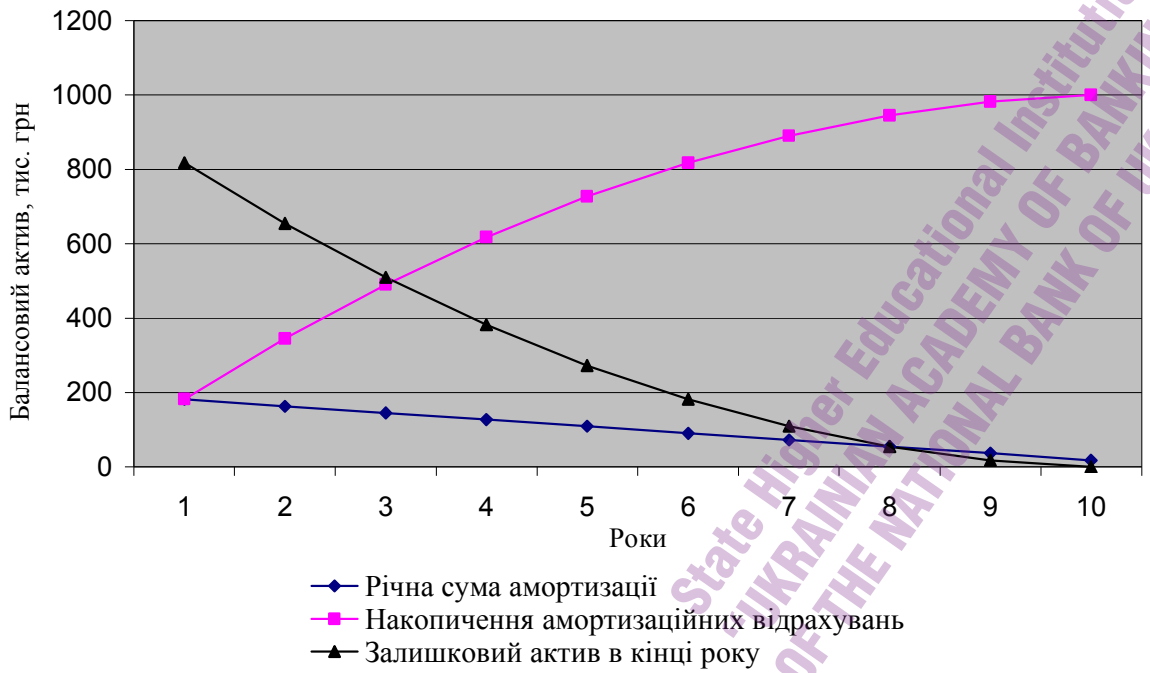


Рисунок 3.1 – Дегресивний метод нарахування амортизації з використанням арифметичної прогресії

В свою чергу, рисунок 3.2 ілюструє прогресивний метод нарахування амортизації.

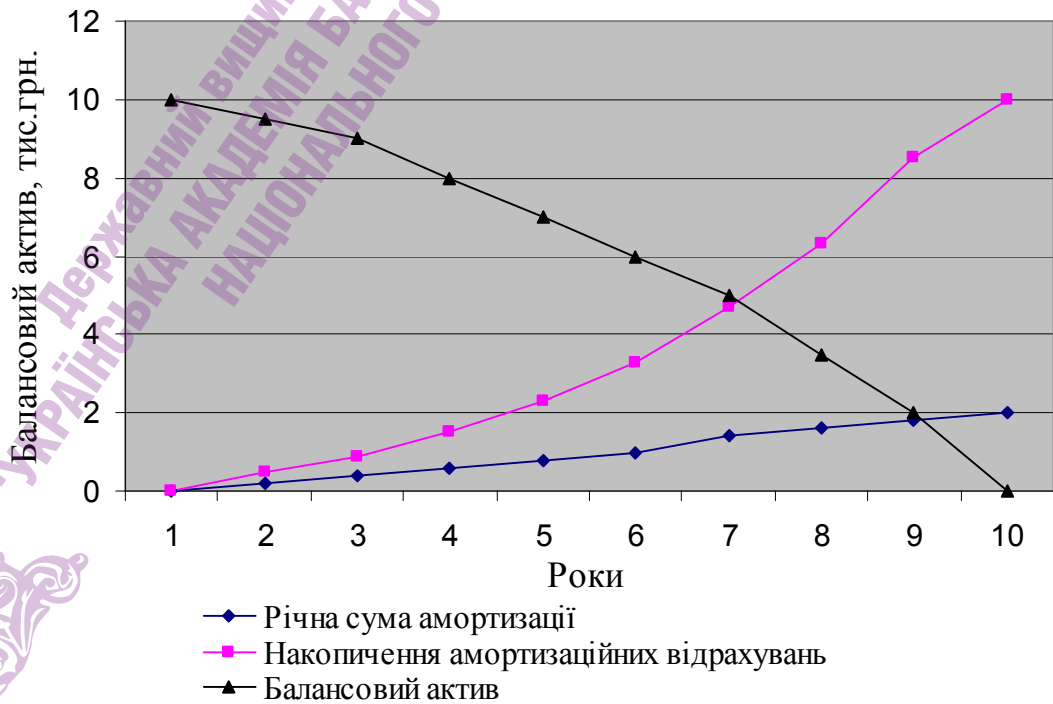


Рисунок 3.2 – Прогресивний метод нарахування амортизації



В той же час, заслуговують на порівняльний аналіз амортизаційні відрахування, коли вони нараховуються на залишкову вартість основних засобів (дегресивні методи), та амортизаційні відрахування розраховані пропорційним методом (рисунок 3.3):

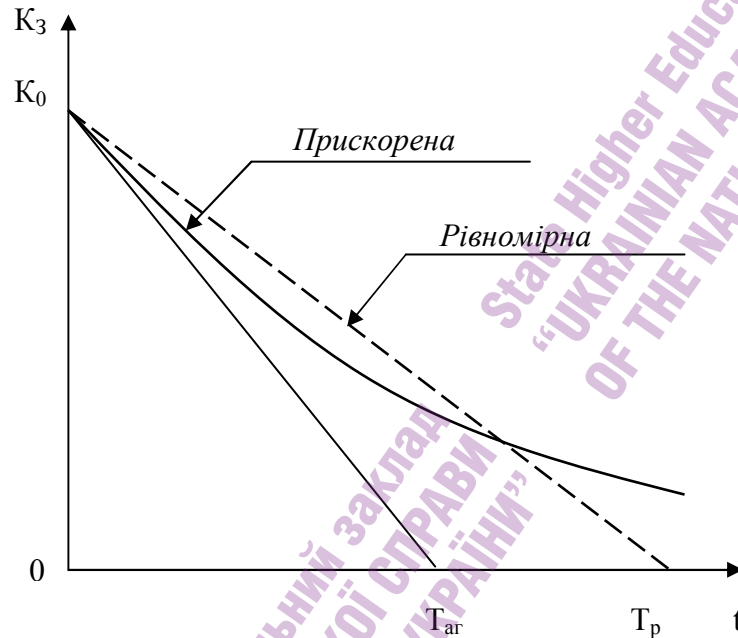


Рисунок 3.3 – Графічне зображення зміни залишкової вартості основних засобів (K_z) при рівномірному і прискореному методі розрахунку амортизаційних відрахувань

З метою вибору оптимальної амортизаційної політики на ТОВ «Сумитеплоенерго» на сучасному етапі, в період кризи, необхідно враховувати цілий ряд явищ, які відбуваються в такий момент, таких як спад попиту, а відповідно і обсягів виготовленої продукції, зменшення цін, зростання конкурентної боротьби тощо. В свою чергу після переходу через пік кризи спостерігатиметься поступове зростання зазначених показників.

Цей етап можна показати такою моделлю (рисунок 3.4).



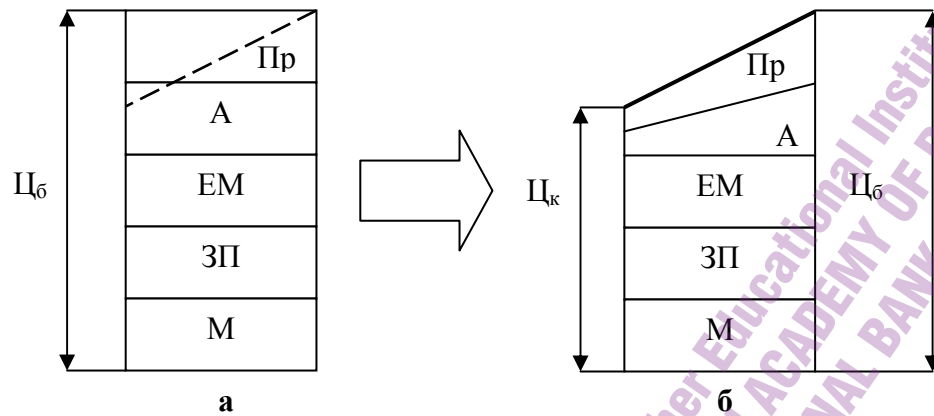


Рисунок 3.4 – Графічне зображення сутності застосування сповільненого (прогресивного) методу нарахування амортизаційних відрахувань під час додання кризових явищ

Варто зазначити, що на рисунку 3.4 а – початкова базова модель; б – під час додання кризових явищ; Цб і Цк – ціна базова і кризова; пунктирна лінія – недоотриманий прибуток і амортизаційні відрахування; А – амортизація основних засобів; ЗП – заробітна плата працівників; М – матеріальні витрати.

В свою чергу, як видно з рисунку 4б при доданні кризових явищ амортизаційні відрахування слід нараховувати за прогресивними (сповільненими) методами. Це дає змогу тимчасово зменшувати ціну продукції від базового значення до кризового і усувати зону збиткової роботи. Окрім того, застосування прискореної амортизації, під час кризи, погіршує стан підприємства ще й через те, що підприємство, нараховуючи значні суми амортизаційних відрахувань, як того вимагає податковий облік, фактично ці суми не отримує. Це пояснюється тим, що більшість підприємств в цей період є збитковими, а збитки найпростіше компенсувати за рахунок прибутку і амортизаційних відрахувань.

Проаналізувавши вітчизняні методи нарахування амортизації основних засобів слід зазначити, що жоден з цих методів не дає однозначної відповіді на проблему розподілу амортизованої вартості. Дана проблема полягає не в тому, що відсутні рішення, а в тому, що їх дуже багато, і жодне з них не є

переконливим. Тому вибір методу нарахування амортизації основних засобів необхідно здійснювати в кожному конкретному випадку, аналізуючи всі «за» і «проти».

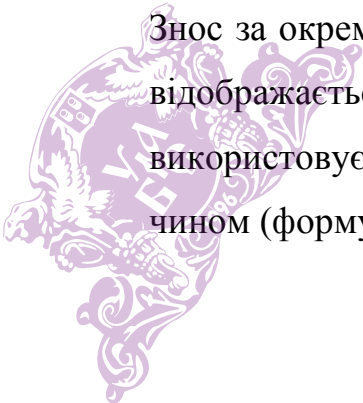
Отже, з метою удосконалення обліку амортизації основних засобів пропонуємо здійснення таких заходів:

- усі витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів (поточний і частково капітальний ремонт, реконструкцію і модернізацію, технічне переоснащення), включати до валових витрат і собівартості продукції, які необхідно враховувати за місцем виникнення (цехами, підрозділами і за об'єктами);
- надати підприємству право самостійного вибору періоду відшкодування первісної вартості при застосуванні прискореної амортизації;
- при встановленні норм амортизації додатково встановлювати коефіцієнти, що враховують умови експлуатації об'єкта та змінність роботи.

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

Метод списання та заміни використовується організаціями, які мають велику кількість відносно малоцінних основних засобів, що розташовані на великій географічній території, здебільшого це енергопостачальні компанії.

Знос за окремими основними засобами не нараховується, при їх списанні не відображається прибуток чи витрати, а рахунок нарахованого зносу не використовується. Амортизаційні відрахування розраховуються наступним чином (формула 3.1):



$$\Sigma_{AB} = COZ_1 - LB, \quad (3.1)$$

де Σ_{AB} – сума амортизаційних відрахувань;

COZ_1 – вартість списаних основних засобів за період;

LB – ліквідаційна вартість.

При нарахуванні амортизації за груповим і складеним методами об'єктом нарахування амортизації є група активів, сукупна вартість яких обліковується на загальному контрольному рахунку. Механізм нарахування амортизації полягає в тому, що вартості об'єктів підсумовуються і заносяться на єдиний рахунок (формула 3.2).

$$\Sigma_{AP} = HA_{сер} \times BB_{кр}, \quad (3.2)$$

де Σ_{AP} – річна сума амортизації;

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

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

Застосування складеного методу є можливим, якщо основні засоби, з яких складається об'єкт, мають приблизно однаковий термін служби і є єдиним цілим. Відмінність цього методу нарахування амортизації від традиційного підходу полягає в тому, що амортизація нараховується не на кожну складову об'єкта основних засобів, а на об'єкт у цілому. Недоліком цього методу є певна умовність при визначенні терміну корисного використання (формула 3.3).

$$\Sigma_{AP} = BA / T_{вик}, \quad (3.3)$$

де Σ_{AP} – річна сума амортизації;

BA – вартість, що амортизується;

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



Метод оцінювання основних засобів передбачає, що наприкінці кожного звітного періоду основні засоби оцінюються згідно з їх станом на поточний момент. Переоцінка вартості основних засобів у сторону підвищення не робиться. В той же час застосування цього методу на практиці має серйозний недолік – це постійна оцінка основних засобів, яка завжди буде досить приблизною та на її проведення витратиметься багато часу та його застосування створює умови для зловживання (формула 3.4).

$$\Sigma_{AB} = BOZ_0 - BOZ_1, \quad (3.4)$$

де Σ_{AB} – сума амортизаційних відрахувань;

BOZ_0 – вартість основних засобів на кінець попереднього періоду;

BOZ_1 – вартість основних засобів на кінець звітного періоду, яка розраховується за формулою 3.5:

$$BOZ_1 = BOZ_0 \times \%_{ЗН}, \quad (3.5)$$

де $\%_{ЗН}$ – відсоток знецінення;

Також, не менш важливим є те, що в результаті проведеного дослідження встановлено важливу роль системи норм амортизації у формуванні амортизаційної політики, удосконалення якої необхідно проводити за умови виконання наступних вимог:

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



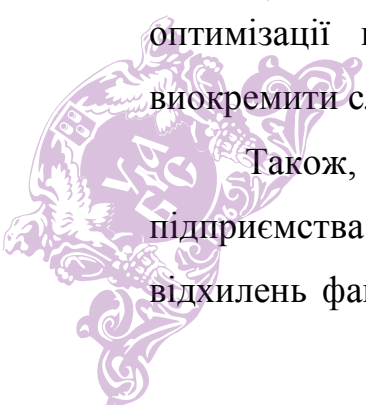
Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що у процесі реформування економічних відносин загалом і системи бухгалтерського обліку зокрема, вітчизняні підприємства отримали можливість формувати власну амортизаційну політику. Стандарти бухгалтерського обліку дають змогу реалізувати багатоваріантні підходи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

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

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

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

Також, не менш важливим, методом оптимізації контрольної системи підприємства є бюджетний контроль, який забезпечує своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від запланованих, їх причин та забезпечує



відповідну реакцію на них. Результати здійснення такого контролю повинні відображатись у щоденних, тижневих, декадних, місячних і квартальних контрольних звітах.

Проекти положення про службу внутрішнього аудиту та посадової інструкції внутрішнього аудитора наведено у додатках М і Н.

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

3.3 Удосконалення аудиту амортизації основних засобів

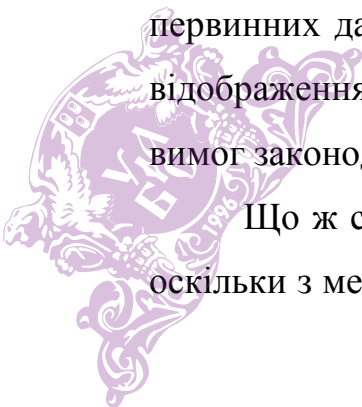
Важливе значення для енергопостачальних компаній має аудит основних засобів, використання яких контролюється підприємством і забезпечує отримання майбутніх економічних вигод.

Для ефективного проведення аудиту необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки операцій з основними засобами та їх амортизацією, яка повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інформаційного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиту.

Необхідність аудиту основних засобів пояснюється також тією умовою, що втілені в основні засоби енергопостачальної компанії економічні вигоди виступають її економічним потенціалом. Звідси випливає, що аудит основних засобів як єдиний вид контролю досліджує ефективність використання економічного потенціалу підприємства.

Аудит на підприємстві здійснюється з метою визначення достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку відповідно до вимог законодавства та складання на основі цих даних фінансової звітності.

Що ж стосується аудиту нарахування амортизації основних засобів, то оскільки з метою бухгалтерського обліку підприємство має право самостійно



обираючи метод нарахування амортизації, то аудитор, приступаючи до перевірки, повинен з'ясувати, який метод використовується згідно з обліковою політикою, затвердженою на підприємстві.

У ході аудиту необхідно встановити: чи всі об'єкти основних засобів прийняті в розрахунок при нарахуванні амортизації; чи враховується при цьому їх рух; чи правильно застосовуються норми амортизації з метою бухгалтерського обліку; чи припиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів; чи обґрунтовано застосовується метод прискореної амортизації виробничих основних фондів.

За результатами нашого дослідження ми дійшли висновку, що для забезпечення підвищення ефективності проведення аудиту амортизації основних засобів аудитор повинен встановити чи: всі об'єкти основних засобів прийняті в розрахунок при нарахуванні амортизації; враховується при цьому їх рух; правильно застосовуються норми амортизації; припиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів; обґрунтовано застосовується метод прискореної амортизації виробничих основних фондів. Виходячи з цього для порівняння даних бухгалтерії і розрахунків аудитора ми пропонуємо використовувати форму реєстрації інформації, наведену у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Перевірка правильності застосування норм амортизації

Найменування ОЗ	Початк. вартість	Ліквідаційна вартість	Вартість, що амортизується	Річна норма амортизації, %	Сума амортизації	Дані бухгалтерії	Відхня
Шлюз парової турбіни	81000,00	16000,00	65000,00	24	17759,00	17759,00	–

В той же час, при перевірці правильності нарахування амортизації з метою податкового обліку необхідно перевірити правильність віднесення

основних засобів до тієї чи іншої групи основних засобів, правильність застосування норм амортизації, а також належність об'єкта основних засобів до виробничих або невиробничих. Допоміжною може бути форма реєстрації даних, наведена у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Аналіз правильності нарахування амортизації

Найменування ОЗ	Виробн./невиробн.	Група	$B_{c(a-1)}$	$\Pi_{(a-1)}$	$V_{(a-1)}$	$A_{(a-1)}$	B_{ca}	На, %	ΣA	Аморт. відрах.	Відхилення
Шлюз парової турбіни	В	III	340000,00	26500,00	-	38694,50	327805,50	6	17759,00	17759,00	-

де $B_{c(a-1)}$ – балансова вартість групи на початок періоду, який передуює звітному;

$\Pi_{(a-1)}$ – сума витрат, понесених на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших покращень основних фондів протягом періоду, який передуює звітному;

$V_{(a-1)}$ – сума вибулих з експлуатації основних фондів протягом періоду, який передуює звітному;

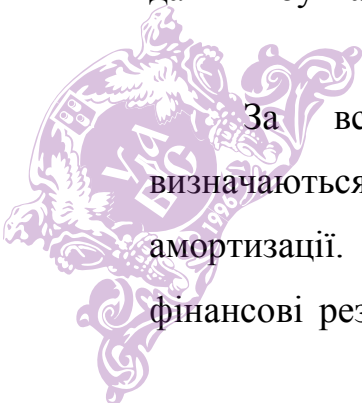
$A_{(a-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, який передуює звітному;

B_a – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

На – норма амортизації, що використовується у звітному періоді;

Аморт. відрах. – сума амортизаційних відрахувань у звітному періоді за даними бухгалтерії.

За всіма фактами неправильного нарахування амортизації визначаються суми надлишково нарахованої або недонарахованої амортизації. Встановлюють, як це вплинуло на собівартість продукції та фінансові результати, податкові наслідки, виявляють причини порушень та



винних у цьому осіб, пропонують заходи з недопущення подібних недоліків у майбутньому. У процесі аудиторської перевірки треба рекомендувати адміністрації підприємства внести відповідні зміни в дані бухгалтерського обліку й звітність.

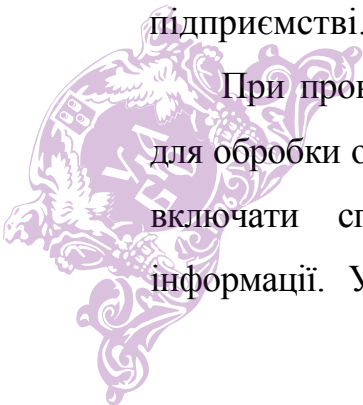
Отже, використання на практиці внесених пропозицій дає змогу значно спростити роботу бухгалтерії та створити окремі засади побудови обліку в на ТОВ «Сумитеплоенерго» для досягнення зіставності даних з метою вирішення низки важливих економічних проблем. Викладені пропозиції важливі для спрощення роботи бухгалтерії в сучасних умовах господарювання та складання звітності.

Для усунення суперечностей між податковим та бухгалтерським обліком доцільно внести зміни до податкового законодавства в частині надання права підприємствам нараховувати амортизацію для цілей оподаткування за методами, встановленими у бухгалтерському обліку.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта, оскільки підприємство має право самостійно вибирати метод нарахування амортизації. В даному контексті варто відмітити, що запропоновані форми робочих документів аудитора, з метою проведення аудиту амортизації основних засобів, допоможуть підвищити його ефективність.

Треба відмітити, що в сучасних умовах господарювання аудит нарахування амортизації і загальний аудит проводиться, в основному, вручну. Тому в даному випадку його слід вдосконалювати, тобто комп'ютеризувати, що набагато полегшило б роботу аудитора на підприємстві.

При проведенні комплексного аудиту в умовах застосування комп'ютерів для обробки облікової інформації до складу аудиторської групи рекомендується включати спеціаліста з технології комп'ютерної обробки економічної інформації. У випадку використання роботи експерта для оцінки системи



комп'ютерної обробки даних, що застосовується клієнтом, аудитор повинен планувати, регулювати та контролювати роботу консультанта, зберігаючи при цьому провідне становище.

Комп'ютерні системи більш відкриті для доступу до даних, тому в кожній з них чітко мають розмежовуватись повноваження і права доступу до інформації, а також введена система захисту та контролю від несанкціонованого доступу. Розмежування прав доступу, введення, змін і знищення інформації доповнюється рядом інших способів.

За умови використання нових інформаційних технологій і комп'ютерної техніки, як при проведенні аудиту, так і при обробці аудиторської інформації, в аудиторській роботі досягається значний прогрес. Комп'ютер стає інструментом аудитора, який дозволяє йому не лише скоротити час на проведення аудиту, але й провести більш детальну перевірку, скласти якісний аудиторський висновок з рекомендаціями щодо стратегії, напрямів і засобів покращання фінансово-господарського стану підприємства.

Комп'ютеризація аудиторської діяльності також дозволяє надати інформацію, яку досить важко отримати вручну. Складання планів, програм аудиту, ведення обліку об'єктів аудиту, обліку і контролю виконаних робіт значно спрощується за умови використання комп'ютерної техніки. В ході планування використовується інформація тривалого використання, яку легко отримати, обробити і використати за допомогою комп'ютерів, що дозволяють зберігати великі масиви даних, здійснювати пошук інформації за заданими критеріями, систематизувати показники, легко змінювати вхідні дані тощо.

Отже, запропоновані у дипломній роботі рекомендації дозволять аудитору своєчасно виявити та попередити порушення, а також порекомендувати внести необхідні зміни в систему бухгалтерського обліку на підприємстві.



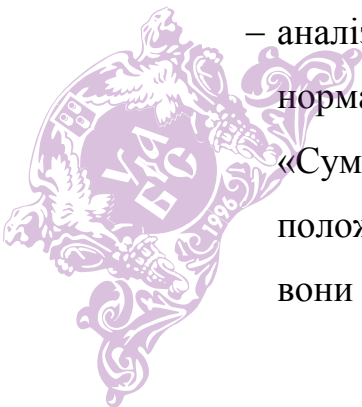
ВИСНОВКИ

В умовах гострої фінансово-платіжної кризи, незалежно від сфери власності, важливе значення мають процеси збільшення надходжень до державного бюджету та збільшення внутрішніх джерел коштів підприємств, необхідних для інвестування виробничо-господарської діяльності та оновлення матеріально-технічної бази.

Тому на сьогодні на перший план виходить амортизаційна політика, яка здійснює значний вплив на зазначені процеси, і проводиться як на рівні держави (як складова економічної політики), так і на рівні окремих підприємств (як складова облікової політики підприємства). В свою чергу, амортизаційна політика є не досконалою, що суттєво впливає на бухгалтерський облік, зокрема на облік нарахування амортизації основних засобів. В даному випадку, однією з найважливіших економічних і облікових категорій є амортизація, яка характеризується багатоаспектністю. У зв'язку з цим можна говорити про її облікові, економічні, фінансові й правові риси.

За результатами проведеного дослідження було виявлено наступні проблемні питання в стосовно бухгалтерського обліку і аудиту амортизації основних засобів на ТОВ «Сумитеплоенерго»:

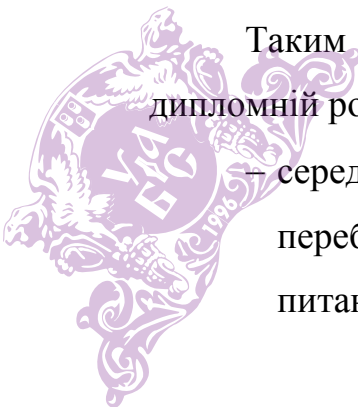
- не існує єдиного підходу до визначення понять «амортизація основних засобів» та «знос основних засобів».
- нормативне забезпечення організації бухгалтерського обліку амортизації основних засобів потребує подальшого вдосконалення у розрізі методичних та методологічних аспектів формування облікової політики.
- аналіз структури документів та реєстрів, що запроваджені нормативними документами та використовуються на ТОВ «Сумитеплоенерго», показав, що вони не адаптовані до норм положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так, з одного боку, вони містять показники, що не використовуються в обліку, а, з



- іншого, у них відсутні показники, які стали необхідними у зв'язку із методологічними і методичними змінами бухгалтерського обліку.
- при аналізі облікової політики ТОВ «Сумитеплоенерго» виникла необхідність згрупувати інформацію в окремі блоки у розділі організації бухгалтерського обліку з подальшою її деталізацією.
 - оскільки затверджена політика щодо ведення обліку основних засобів та нарахування амортизації є досить стислою, то деякі її елементи розкриті неповністю та не простежується чіткого змісту і структури існуючої облікової політики. Іншими словами, вона потребує подальшого вдосконалення. В той же час, на нашу думку, варто відмітити відсутність у бухгалтерії ТОВ «Сумитеплоенерго» зведених графіків документообігу по окремих сферах обліку.
 - також, ми вважаємо за доцільне, звернути увагу на те, що до облікової політики відсутні деякі додатки, які б розкривали організаційні аспекти обліку.
 - особливої уваги необхідно приділити вивченню чинників, що впливають на господарську діяльність підприємства та його облікову політику, а також вибору елементів облікової політики.
 - обраний на підприємстві метод нарахування амортизації не відповідає сучасним вимогам ведення бухгалтерського обліку, тобто амортизаційна політика підприємства потребує подальшого вдосконалення.
 - інформація, щодо нарахування амортизації основних засобів в податковому та бухгалтерському обліку не є співставною, виходячи з чого виникає необхідність її гармонізації.

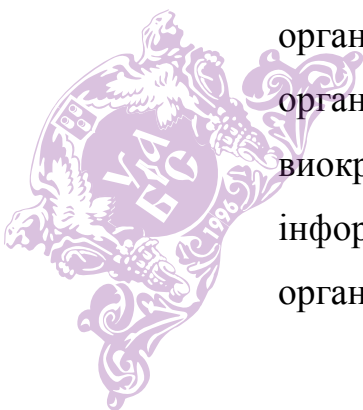
Таким чином, для вирішення виявлених проблемних питань у дипломній роботі було запропоновано:

- серед найважливіших та найбільш актуальних проблем структурної перебудови економіки України, а також одним із не розроблених питань є механізм амортизації та його місце серед інших фінансових

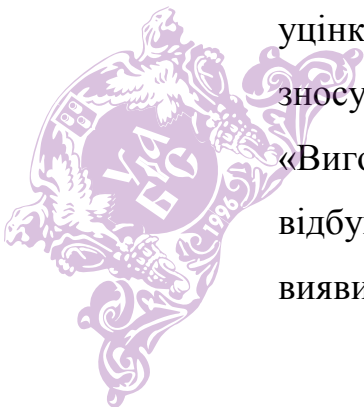


джерел відтворення. Теоретичні основи амортизації як категорії обліку ґрунтуються на трьох фазах: знос, амортизації та відшкодуванні. У дипломній роботі чітко визначена відмінність між поняттями «знос» та «амортизація». Зроблено висновок, що обидва поняття є нерозривними, як дві сторони одного й того ж процесу: амортизаційні відрахування, відбиваючи величину перенесеної вартості, одночасно показують і ступінь зносу.

- запровадити трактування поняття «амортизація» як комплексної економічної категорії, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу.
- в той же час, амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції: відшкодування коштів, вкладених у засоби праці, відтворювальна функція, накопичувальна, облікова, фіскальна, стимулююча, регулююча функції. Причому, зміст останніх двох функцій розкривається тільки на макрорівні господарювання, в той час як інші функції задовольняють і мікро- і макрорівням господарювання. В свою чергу, складність виконуваних функцій визначає роль амортизації у господарській діяльності підприємства.
- що стосується облікової політики ТОВ «Сумитеплоенерго», то на нашу думку, вона потребує подальшого доопрацювання. У структурі облікової політики, ми вважаємо за доцільне згрупувати інформацію у блоки та виокремити наступні розділи: загальні положення, організація роботи облікового апарату, методика обліку та організаційно-технічні аспекти. Також, ми вважаємо за доцільне виокремлення одним із перших положень облікової політики інформації, що стосується обов'язків керівника підприємства щодо організації та забезпечення бухгалтерського обліку.

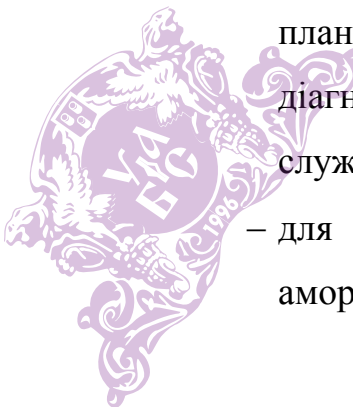


- одним з етапів удосконалення обліку основних засобів та нарахування амортизації, на нашу думку, є гармонізація П(С)БО 7 з М(С)БО 16 «Основні засоби». Зокрема, у П(С)БО 7 потрібно визначити необхідність проводити переоцінку основних засобів лише в тому разі, якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити; варто запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів, яка повинна бути документально засвідчена; при операціях обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням; у П(С)БО 7 доцільно дати посилання на П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» щодо встановлення порядку зменшення корисності активів.
- проаналізувавши «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)», складений на ТОВ «Сумитеплоенерго», ми дійшли висновку, що для забезпечення деталізації інформації про амортизацію основних засобів за рік та забезпечення її співставності з формою № 1 «Баланс» необхідно у графі 10 «Амортизація основних засобів за рік» відображати суми нарахованої амортизації лише за звітний період за видами економічної діяльності. В той же час до звіту додати графи 11 «Амортизація на початок року» та 12 «Амортизація на кінець року», в яких відобразатиметься знос з урахуванням минулих звітних періодів. В той же час у II розділі «Склад основних засобів» після графи 1 «Наявність на кінець року» форми № 11-ОЗ доцільно додати графу 2 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) первісної вартості», графу 3 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) зносу» та графу 4 «Втрати від зменшення корисності» та графу 5 «Вигоди від відновлення корисності». Відображення сум, на які відбувається дооцінка (уцінка) основних засобів у звіті дасть змогу виявити реальну вартість активів підприємства та зробить дані з



обліку більш прозорими. Розглядаючи повноту наведеної інформації про основні засоби не менш важливим є відображення основних засобів переданих чи отриманих у фінансову та операційну оренди. Тому, ми вважаємо, що розділ II форми № 11-ОЗ повинен бути доповнений графами стосовно фінансової та операційної оренди.

- на основі порівняльного аналізу вітчизняних і зарубіжних методів нарахування амортизації визначено їх переваги та недоліки і обґрунтовано можливість застосування на ТОВ «Сумитеплоенерго».
- що ж стосується покращенню фінансового стану даного підприємства, то, зниження собівартості продукції – дозволить підприємству бути більш конкурентноспроможним на ринку збуту, яке можливе за рахунок впровадження нової техніки, технологій, більш раціонального використання як матеріальних так і трудових ресурсів, зменшення питомої ваги постійних витрат в собівартості продукції, адже зниження собівартості продукції прямо пропорційно впливає на збільшення прибутку підприємства. Наступним напрямком покращення фінансового стану підприємства може стати надання послуг з теплопостачання за новими технологіями, яке може зацікавити інвесторів, що дозволить стабілізувати і покращити фінансовий стан підприємства.
- серед методів підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві пропонуємо застосовувати метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротацию кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками підприємницької діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, збору інформації про покупців і замовників, діагностики і прогнозування проблем та пропонуємо виокремити службу внутрішнього аудиту.
- для забезпечення підвищення ефективності проведення аудиту амортизації основних засобів аудитором запропоновано використання



спеціально розроблених форм реєстрації інформації. Також нами було запропоновано комп'ютеризувати аудит нарахування амортизації і загальний аудит підприємства, що набагато полегшило б роботу аудитора на підприємстві.

Таким чином, розроблені нами пропозиції з удосконалення обліку і аудиту нарахування амортизації дозволять ТОВ «Сумитеплоенерго» здійснити систему заходів спрямованих на підвищення точності та оперативності бухгалтерського обліку, посилити контроль за розрахунком амортизації основних засобів, вчасно приймати необхідні управлінські рішення, що дозволить покращити фінансовий стан підприємства і досягти запланованих показників.

Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

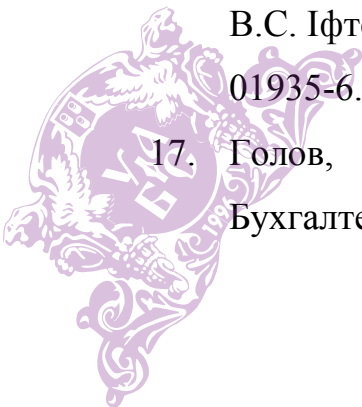


СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

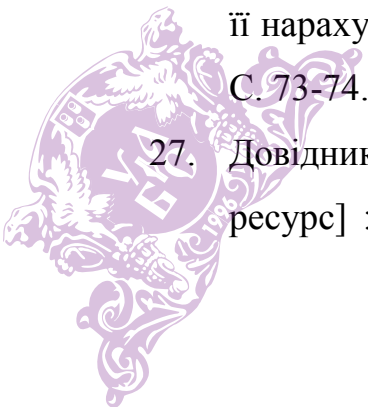
1. Алпатова, Н. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві [Текст] / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 109. – С. 69–73.
2. Аналіз та аудит фінансової звітності підприємств : із використанням комп'ютерних технологій [Текст] : навч. посіб. / [В.І. Крисюк, В.А. Шпильовий, Б.В. Крисюк та ін.] ; за заг. ред. проф. В.І. Крисюка. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2006. – 268 с. – ISBN 966-301-130-0.
3. Бабяк, Н.Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України [Текст] / Н.Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки : матер. Другої Всеукр. НПК. – Черкаси : Вид-во ЧДТУ. – 2006. – С. 61–64.
4. Бакуй, Ю. Экономическая целесообразность использования счетов класса 8 «Затраты по элементам» [Текст] / Ю. Бакуй // Бухгалтерия. – 2001. – № 10. – С. 47–53.
5. Безруких, П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии [Текст] : уч. пособие / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 2006. – 204 с. – ISBN 5-98032-804-1.
6. Бернстайн, Л.А. Анализ финансовой отчетности : Теория, практика и интерпретация [Текст] / Л.А. Бернстайн, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с. – ISBN 5-279-01555-5.
7. Борисенко, З.Н. Амортизационная политика [Текст] : навч. посіб. / З.Н. Борисенко. – К. : «Наукова думка», 2003. – 135 с. – ISBN 966-574-423-2.
8. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2002. – 591 с. – ISBN 966-8059-10-7.



9. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с. – ISBN 966-574-501-8.
10. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2000. – 640 с. – ISBN 966-7570-41-X.
11. Бухгалтерський облік : облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність [Текст] : навчальний посібник для студентів вузів / проф. Ф.Ф. Бутинець, доц. Н.М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 480 с. – ISBN 966-7570-14-2.
12. Бухгалтерський облік в Україні [Текст] : навч. посіб. / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т «Львівська політехніка» ; ред. Р.Л. Хом'як. – 7-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1224 с. – ISBN 978-966-7597-71-9.
13. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 608 с. – ISBN 966-7570-63-0.
14. Войтенко, Т. Все про облік основних засобів (фондів) [Текст] / Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько, В. Кузнецов. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор. – 2008. – 440 с. – ISBN 966-312-406-7.
15. Гавриш, В.А. Практическое пособие по защите коммерческой тайны [Текст] / В. А. Гавриш. – Симферополь, 2004. – 153 с. – ISBN 978-5-222-13974-5.
16. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність) : терміни, поняття, персоналії [Текст] / За наук. ред. Г.І. Башнянина, В.С. Іфтемчука. – К. : «Магнолія плюс», 2004. – 688 с. – ISBN 5-279-01935-6.
17. Голов, С. Дискусійні аспекти амортизації [Текст] / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3–8.

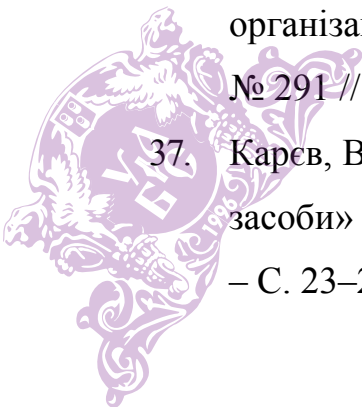


18. Гольцова, С.М. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Суми : Університетська книга, 2007. – 254 с. – ISBN 966-680-360-6.
19. Гольцова, С.М. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування) [Текст] : навч. посіб. / Гольцова С.М., Плікус І.Й. – К. : ЦНЛ, 2004. – 292 с. – ISBN 966-8568-55-9.
20. Гольцова, С. М. Тлумачення поняття «Організація бухгалтерського обліку» в сучасній бухгалтерській науці [Текст] / С. М. Гольцова // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2007. – Вип. 2. – С. 156–162.
21. Горицкая, Н.Г. Особенности бухгалтерского учета в современных условиях [Текст] / Н.Г. Горицкая. – К. : Редакция газеты «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес», 2002. – 352 с. – ISBN 966-957780-2.
22. Господарський процесуальний кодекс України : Офіційний текст із змінами / Мін - во юстиції України. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 128 с. – (Кодекси України). – ISBN 966-7752-70-4.
23. Грабова, Н.Н. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / Н.Н. Грабова. – М. : Финансы, 2002. – 223 с. – ISBN 978-5-699-24545-1.
24. Гринько, А.П. Облік основних засобів : теорія, проблеми, перспективи [Текст] : монографія / А.П. Гринько. – Х. : 2002. – 277 с. – ISBN 966-574-504-2.
25. Гуйда, Л. Як правильно налагодити документообіг на підприємстві [Текст] // Дебет-кредит. – 2000. – № 41. – С. 15–25.
26. Гура, Н.О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування [Текст] / Н.О. Гура // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 73-74.
27. Довідник кваліфікаційних характеристик професій України [Електронний ресурс] : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005. – Режим



доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України.

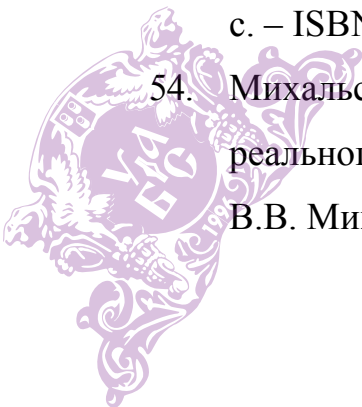
28. Домбровська, Н.Р. До питання нарахування амортизації основних засобів [Текст] / Н.Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 45–48.
29. Дупай, М.М. Організація, облік, звітність та оподаткування малого бізнесу [Текст] : навч. посіб. / Дупай М.М., Денчук П.Н., Питель С.В. – Тернопіль : Астон, 2002. – 252 с. – ISBN 966-7995-86-0.
30. Житний, П. Системний аспект облікової політики [Текст] / П. Житний // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 1. – С. 62–66.
31. Житный, П. Принципы формирования учетной политики [Текст] / П. Житный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
32. Житный, П. Проблемы формирования учетной политики и пути их решения [Текст] / П. Житный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 3. – С. 19.
33. Заболотна, С. Порядок складання посадових інструкцій [Текст] / С. Заболотна // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 43. – С. 4–5.
34. Зви, Б. Финансы : пер. с англ. [Текст] / Б. Зви, Р. Мертон. – М. : Изд-ий дом «Вильямс», 2008. – 584 с. : ил. – Парал. тит. англ. – ISBN 978-5-8459-0946-6.
35. Івануса, Н.І. Організація обліку ремонтів і модернізації необоротних матеріальних активів [Текст] / Н.І. Івануса // Наука й економіка – 2008. – № 4 (12). – С. 89–93.
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст] : наказ Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 6–24.
37. Карев, В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» [Текст] / В. Карев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 23–25.



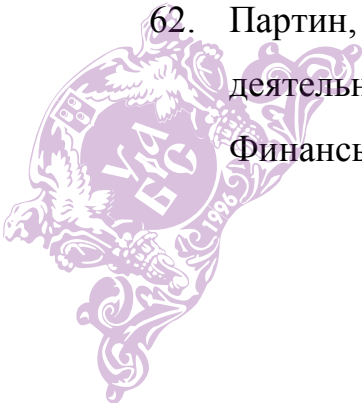
38. Карлин, Т.П. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP) [Текст] : учебник : пер. с англ. / Т.П. Карлин, А.Р. Макмин. – М. : Инфра-М, 1998. – 448 с. – ISBN 5-86225-675-X.
39. Кашаев, А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях [Текст] / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 192 с. – ISBN 5-279-00930-X.
40. Кирилов, С.О. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві [Текст] / С.О. Кирилов // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 85. – С. 3–5.
41. Кім, Г. Бухгалтерський облік [Текст] : первинні документи та порядок їх заповнення : навчальний посібник / Г. Кім, С.Г. Кім, В.В. Сопко. – К : Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с. – ISBN 966-8568-42-7.
42. Косова, Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова //Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №9(27). – С. 157–166.
43. Кужельний, М.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання [Текст] : навчально-методичний посібник / Кужельний М.В., Калюга Є.В., Калюга О.В. – К. : Ніка-Центр : Ельга, 2001. – 240 с. – ISBN 966-521-118-8.
44. Кузьменко, С.Н. Амортизация и оптимальные сроки службы техники [Текст] / С.Н. Кузьменко, Т.А. Васильева, С.П. Ярошенко. – Сумы : Деловые перспективы, 2005. – 223 с. – ISBN 978-966-680-442-9.
45. Кузьмін, О.Є. Амортизаційна політика підприємств / О.Є. Кузьмін, С.В. Князь, Н.В. Тувакова // Фінанси України. – 2002. – №12. – С. 20–25.
46. Кузьмін, О.Є. Трансформація підприємств : економічна оцінка та побудова систем менеджменту [Текст] : монографія / О.Є. Кузьмін, А.С. Мороз, Н.Ю. Подольчак, Р.В. Шуляр. – Львів : Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2005. – 335 с. – ISBN 966-7330-67-2.



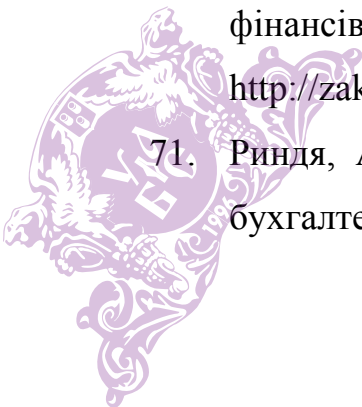
47. Кулинич, Р.О. Статистична оцінка чинників соціально-економічного розвитку [Текст] : монографія / Р.О. Кулинич. – К. : Знання, 2007. – 311 с. – ISBN 966-346-224-8.
48. Кучеренко, Т.Є. Звітність підприємств [Текст] : підручник / Т.Є. Кучеренко, В.С. Уланчук, О.Г. Шайко. – К. : Знання, 2008. – 492 с. – ISBN 978-966-346-343-8.
49. Кучерява, М.Г. Особливості методики проведення аудиту амортизації основних засобів / М.Г. Кучерява // Сталий розвиток аграрної економіки : зб. тез доповідей за матеріалами науково-теоретичної конференції для студентів (28 - 29 квітня 2011 р.) / Подільський державний аграрно-технічний університет Інститут бізнесу та фінансів. – Кам'янець-Подільський, 2011. – С. 75–77.
50. Кучерява, М.Г. Порівняльний аналіз обліку основних засобів відповідно до національних та міжнародних стандартів / М.Г. Кучерява // Сталий розвиток аграрної економіки : зб. тез доповідей за матеріалами науково-теоретичної конференції для студентів (28 - 29 квітня 2011 р.) / Подільський державний аграрно-технічний університет Інститут бізнесу та фінансів. – Кам'янець-Подільський, 2011. – С. 40–43.
51. Литвинова, І. З Нового року оновимо облікову політику [Текст] / І. Литвинова // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 1. – С. 109.
52. Лузан, Ю.Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління [Текст] / Ю.Я. Лузан // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1. – С. 4–9.
53. Малюга, Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст] : навч. посіб. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2003. – 476 с. – ISBN 966-683-016-7.
54. Михальський, В.В. Роль фінансового ринку в економічному розвитку реального сектора вітчизняної економіки [Текст] : Монографія / В.В. Михальський – К. : Ника-центр, 2007. – 296с. – ISBN 966-521-155-2.



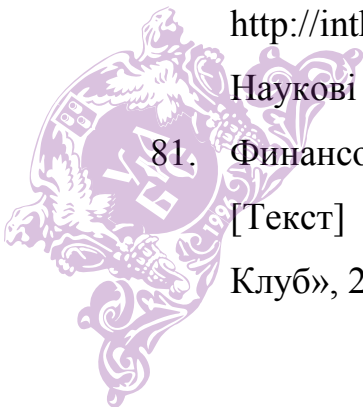
55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408. – Міністерство фінансів України.
56. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) : в 2 ч. ; пер. з англ. / ред. Ф. Ф. Голов. – К : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1223 с. – ISBN 966-651-255-6.
57. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Фінансові інструменти. Звітність та бухгалтерський облік (грудень 2006). Керівництво для користувачів щодо офіційного тексту МСБО 32, МСБО 39 та МСФЗ 7 [Текст] / ред. С.Ф. Голов. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2007. – 584 с. – ISBN 978-966-651-425-0.
58. Могилова, М.М. Міжнародна та вітчизняна практика обліку необоротних активів : порівняльна характеристика [Текст] / М.М. Могилова // Науковий вісник ДАСОА. – 2006. – № 3. – С. 46–49.
59. Нищенко, Л.П. Порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності (стандартів) бухгалтерського обліку України [Текст] / Л.П. Нищенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 4. – С. 90–94.
60. Палий, В.Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности [Текст] : учебник. -2-е изд., испр. и доп. / Палий В.Ф. – М. : Инфра-М, 2007. – 512 с. – ISBN 5-16-002563-4.
61. Пантелейчук, Л. Формирование учетной политики – важный этап в работе предприятия [Текст] / Л. Пантелейчук // Облік. Податки. Аудит в Україні. – 2002. – № 1. – С. 58–65.
62. Партин, Г.О. Учетная политика и ее влияние на финансовые результаты деятельности предприятия [Текст] / Г.О. Партин, А. Т. Загородний // Финансы Украины. – 2001. – № 1. – С. 54–61.



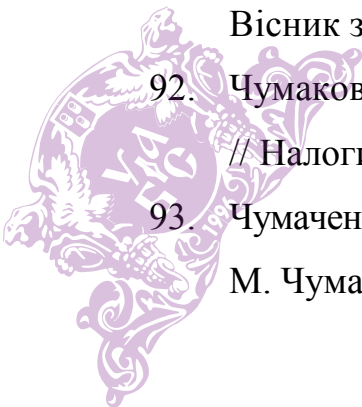
63. Пархоменко, В. Документальное обеспечение основ бухгалтерского учета [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 3. – С. 14–20.
64. Податковий кодекс України [Текст] : за станом на 2 грудня 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229–230 (4979–4980). – С. 4–62.
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ МФУ від 27.04.2000 р. // Бухгалтерія. – 18 липня 2005 року. – №29 (652). – С. 43–48. – (нормативні директивні правові документи).
66. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV зі змінами [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. – Законодавство України.
67. Про державну статистику : закон України від 17.09.1992 № 2614-XII [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2614-12>. – Законодавство України.
68. Про затвердження форми державної статистичної звітності із статистики основних засобів та Інструкції про порядок її складання : наказ Державного комітету статистики України від 27 серпня 2001 р. № 365 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України.
69. Про Концепцію амортизаційної політики : указ Президента України від 7 березня 2001 року №169/2001 // Урядовий кур'єр. 2001. – 9 березня. – С. 6.
70. Про облікову політику [Електронний ресурс] : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України.
71. Риндя, А. Своя політика в обліку [Текст] / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – № 100. – С. 23–26.



72. Рузмайкіна, І.В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів [Текст] / І.В. Рузмайкіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8. – С. 11–19.
73. Рунчева, Н.В. Облік амортизації в Україні // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2009. – № 3(7). – С. 104–108.
74. Савченко, А. Підвищення інвестиційного потенціалу прискореної амортизації [Текст] / А. Савченко, А. Никифоров // Економіка України. – 2007. – №11. – С. 23–27.
75. Савченко, О. Облікова політика : принципи формування [Текст] / О. Савченко // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. – № 6. – С. 28–33.
76. Скорба, О.А. Деякі питання вдосконалення амортизаційної політики основних засобів // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : Збірник тез доповідей XI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 жовтня 2008 р.) : У 2-х т. – Т. 2. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – С.17–21.
77. Сльозко, Т.М. Основні проблеми бухгалтерського обліку та звітності [Текст] / Т.М. Сльозко // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 110–117.
78. Солодков, Е. Затрати на виробництво: учетная политика [Текст] / Е. В. Соколов // Бухгалтерия. – 2000. – № 221. – С. 53–54.
79. Сопко, В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст] : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с. – ISBN 966-574-730-4.
80. Тиха, О.А. Управління фінансуванням основних засобів [Електронний ресурс] / О.А. Тиха // Шоста Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Українська наука XXI століття». – Режим доступу : <http://intkonf.org/tiha-oa-upravlinnya-finansuvannyam-osnovnih-zasobiv>. – Наукові конференції.
81. Финансовая отчетность и анализ финансового состояния предприятия [Текст] / за ред. А.М. Коваленко. – Днепропетровск : ВКК «Баланс-Клуб», 2007. – 240 с. – ISBN 966-8135-46-6.



82. Хабарова, Л. П. Методологические аспекты учетной политики 2002 года [Текст] / Л. П. Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 2. – С. 5–10.
83. Хомин, П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку [Текст] : монографія / П.Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 287 с. – ISBN 966-654-134-3.
84. Хомін, П.Я. Амортизація: економічний зміст та методика відображення / П.Я. Хомін, І.М. Пиріг // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 22-30
85. Хотинский, Ю. Организационные аспекты бухгалтерского учета [Текст] / Ю. Хотинский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 4. – С. 36–40.
86. Цал-Цалко, Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз [Текст] : навч. посіб. – 2-е вид., перероб. і доп. / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 360 с. – ISBN 966-7938-80-8.
87. Чалый, И. Приказательно-политическое. Как оформить приказы по учетной политике [Текст] / И. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 6. – С. 48–50.
88. Чалый, И. Снова об изменениях учетной политики [Текст] / И. Чалый // Бухгалтер. – 2001. – № 26. – С. 17–20.
89. Черненко, С.К. Природа основних фондів [Текст] : монографія / С.К. Черненко. – Рівне, 2006. – 120 с. – ISBN 966-7059-14-6.
90. Чудовець, В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації [Текст] / В. Чудовець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 12–19.
91. Чумакова, О. Учетная политика предприятия [Текст] / О. Чумакова // Вісник законодавства України. – 2002. – № 15. – С. 30–33.
92. Чумакова, О. Учетная политика предприятия с позиции П(С)БО [Текст] // Налоги и бухгалтерский учет. – 2000. – № 4. – С. 39–42.
93. Чумаченко, М. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / М. Чумаченко // Баланс. – 2008. – № 11. – С. 5–13.



94. Чумаченко, М.Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – №1. – С. 11.
95. Швець, В. Перехід системи національного бухгалтерського обліку та статистики на міжнародні стандарти [Текст] / В. Швець // Статистика України. – 2009. – № 1. – С. 11–15.
96. Шигун, М.М. Міжнародні стандарти фінансової звітності як еталон регулювання національної системи бухгалтерського обліку [Текст] / М.М. Шигун // Вісник Української академії банківської справи. – 2008. – № 1. – С. 33–39.
97. Шиповський, О. Архівна справа в бухгалтерії [Текст] / О. Шиповський // Головбух. – 2006. – № 87(470). – С. 21–26.
98. Шмакова, О.В. Підход к составлению учетной политики организации по правилам МСФО [Текст] / О.В. Шмакова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 11. – С. 15–20.
99. Як правильно налагодити документообіг на підприємстві [Текст] // Практична бухгалтерія. – 2008. – № 39. – С. 22–25.
100. Ямборко, Г. Роль фінансової інформації у прийнятті управлінських рішень [Текст] / Г. Ямборко // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 96 (1373). – С. 6–10.

