

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

ШВЕЦЬ Н. В.

кандидат економічних наук

БРОДСЬКИЙ О. Л.

кандидат фізико-математичних наук

Сєверодонецьк

**Р**івень і темпи економічного розвитку країни визначаються впливом багатьох факторів, серед яких особливу роль відіграє виробничий фактор. Від нього найбільшою мірою залежать і політична вагомість країни у світовому співтоваристві, і добробут її громадян.

Одним із основних завдань, які стоять на сьогоднішній день перед економікою України, є формування й ефективне використання виробничого потенціалу, що максимально задовольнить потреби країни в товарах і послугах.

Обов'язковою ресурсною складовою виробничого потенціалу, як відомо, є засоби праці, недостатня забезпеченість якими та їх незадовільний технічний стан суттєво впливають на конкурентоспроможність товарів та послуг, що виробляються. Саме тому одним із важливих напрямків економічного аналізу є аналіз основних засобів підприємства, головні завдання якого – дати оцінку забезпеченості підприємства засобами праці та виявити резерви підвищення ефективності їх використання.

Значний внесок у розвиток теорії та практики аналізу основних засобів підприємства внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких О. М. Алімов, А. Н. Федоріщева, М. Г. Чумаченко, С. Ф. Покропивний, Г. В. Савицька, А. Д. Шеремет. Вивчення публікацій останніх років [1 – 5], які розкривають питання даного напрямку дослідження, показало, що у більшості вони присвячені розгляду практики проведення оцінки ефективності використання основних засобів на підприємствах різних сфер діяльності. При цьому недостатню увагу приділяється загальним термінологічним і методичним проблемам аналізу забезпеченості, використання засобів праці, які назріли в результаті трансформації економіки нашої країни, її нестабільності, реформування податкової системи та поступового узгодження бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами.

*Мета* статті – висвітлити основні проблемні питання стосовно аналізу основних засобів підприємства та запропонувати напрямки можливого їх вирішення.

Важливим компонентом системи логічно упорядкованого знання є понятійний апарат науки, тобто сукупність понять, категорій і термінів, які дозволяють в узагальненій формі відобразити явища, процеси, що вивчаються даною наукою. Чітке уявлення сутності кожного елемента понятійного апарату забезпечує правильне розуміння їх суттєвих властивостей, ознак і закономірностей і тому має велике значення для будь-якої науки.

Визнаючи значну роль засобів праці в процесі виробництва, економісти розходяться в поглядах на використовуваний у науці і практиці аналізу понятійний апарат. А саме сьогодні назріло питання: «Чи доречно в сучасних умовах господарювання використовувати термін «основні фонди»?

Поняття «основні фонди» було введено в науковий і господарський обіг при командно-адміністративній системі Радянського Союзу. Потреба в такому терміні була викликана необхідністю підкреслити характерні риси власності на засоби праці при різних суспільних формаціях.

Термін «основні засоби» вітчизняні економісти почали застосовувати порівняно недавно, і головним чином це пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку в незалежній Україні.

Нещодавно була відсутня єдність в термінології законодавчих актів, що регулювали та контролювали діяльність підприємств. Так, у нині не діючому Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» використовувався термін «основні фонди», поряд із цим у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БУ 7) [6] поняття «основні фонди» відсутнє і застосовується тільки поняття «основні засоби».

Прийняття Податкового кодексу України усунуло цю неузгодженість. У цьому законодавчому документі вже використовується поняття «основні засоби», тобто нормативно-правова база, що сьогодні регулює підприємницьку діяльність, природним чином відходить від терміну «основні фонди».

Незважаючи на це, поки більшість економістів у практичній діяльності використовують обидва терміни, розуміючи при цьому засоби праці в різних оціночних показниках (натуральних і вартісних) тому, що категорії «фонди», «засоби» становлять сукупність як матеріальних, так і грошових ресурсів, мають право на існування. Також слід зазначити, що вітчизняні господарники у своїй роботі звикли до застосування терміна «основні фонди», і його заміна не є об'єктивною необхідністю.

**Т**аким чином, можна зробити висновок, що при розгляді окремих економічних питань, а саме, аналізу стану, використання, перспектив розвитку засобів праці та їхньої ролі у виробничо-господарській діяльності підприємства, можуть застосовуватись як термін «основні засоби» так і термін «основні фонди», однак скоріше всього останній з них поступово перестануть використовувати.

Більш проблемним, на наш погляд, питанням аналізу основних засобів є застосування загально прийнятої методики оцінки їхнього стану.

Як відомо, засоби праці в процесі їх використання фізично та морально зношуються, і для забезпечення економічно обґрунтованого планування їх відтворення необхідно правильно оцінити рівень кожного виду зносу.

Дослідження практики проведення економічного аналізу стану основних фондів на вітчизняних підприємствах показало, що їх фізичний знос найчастіше оцінюється на основі результатів розрахунку коефіцієнта зносу, який визначається за формулою:

$$K_{\text{зносу}} = \frac{Z_{\text{н.р.}(к.р.)}}{\Phi_{\text{н.р.}(к.р.)}}$$

де  $Z_{\text{н.р.}(к.р.)}$  – сума зносу на початок та на кінець року відповідно;

$\Phi_{\text{н.р.}(к.р.)}$  – первісна вартість основних фондів на початок та на кінець року відповідно.

При цьому сума зносу в певний період часу визначається як накопичена з моменту введення в експлуатацію основних засобів амортизація, тобто поняття «фізичний знос» і «амортизація» розглядаються як тотожні, що само по собі є помилковим підходом. Для підтвердження цієї думки необхідно зіставити визначення цих понять.

**Н**а наш погляд, найбільш точно визначення фізичного зносу основних засобів дано в роботі [7, с. 106]. Під ним розуміють «... явище поступової втрати ними своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей, тобто споживної вартості, що призводить до зменшення їхньої реальної вартості – економічного спрацьовування». При цьому фізичний знос відбувається як в процесі використання засобів праці, так і у випадку їх бездіяльності.

Під амортизацією традиційно розуміють процес перенесення вартості основних засобів на вартість продукції, яка виробляється з їх допомогою, з метою відшкодування авансованої раніше вартості.

Порівнюючи наведені визначення, можна відмітити, що хоча фізичний знос і має вартісне вираження, однак він за своєю природою відмінний від амортизації. При цьому певний зв'язок між цими явищами, безсумнівно, повинен бути, а саме: визначення величини щорічних амортизаційних відрахувань необхідно здійснювати з урахуванням об'єктивної оцінки фізичного зносу основних засобів.

У більшості сучасних навчальних посібників з економіки підприємства пропонується розраховувати коефіцієнт фізичного зносу основних засобів як відношення їхнього фактичного строку служби до нормативного (корисного). Саме такий підхід на сьогоднішній день є найбільш прийнятний, хоча й не може бути визнаним як абсолютно правильний.

Помилковість вартісного підходу оцінки фізичного зносу основних засобів можна проілюструвати зіставленням результатів розрахунку коефіцієнтів зносу, що отримані різними способами.

Графіки коефіцієнтів (рис. 1) побудовані для умовного прикладу, який розглядає придбання устаткування вартістю 800 тис. од. з 7-річним терміном експлуатації, певним рівнем інтенсивності використання протягом цього терміну та ліквідаційною вартістю 100 тис. од.

З рис. 1 видно, що при використанні різних методів нарахування амортизації коефіцієнти зносу суттєво різняться і значно вище за коефіцієнт фізичного зносу, значення якого розраховані на основі строків експлуатації основних засобів. При цьому з графіків виходить, що фізичний знос даного устаткування буде різним, і його рівень визначатиметься не умовами експлуатації засобів праці, а обраним методом їх амортизації.

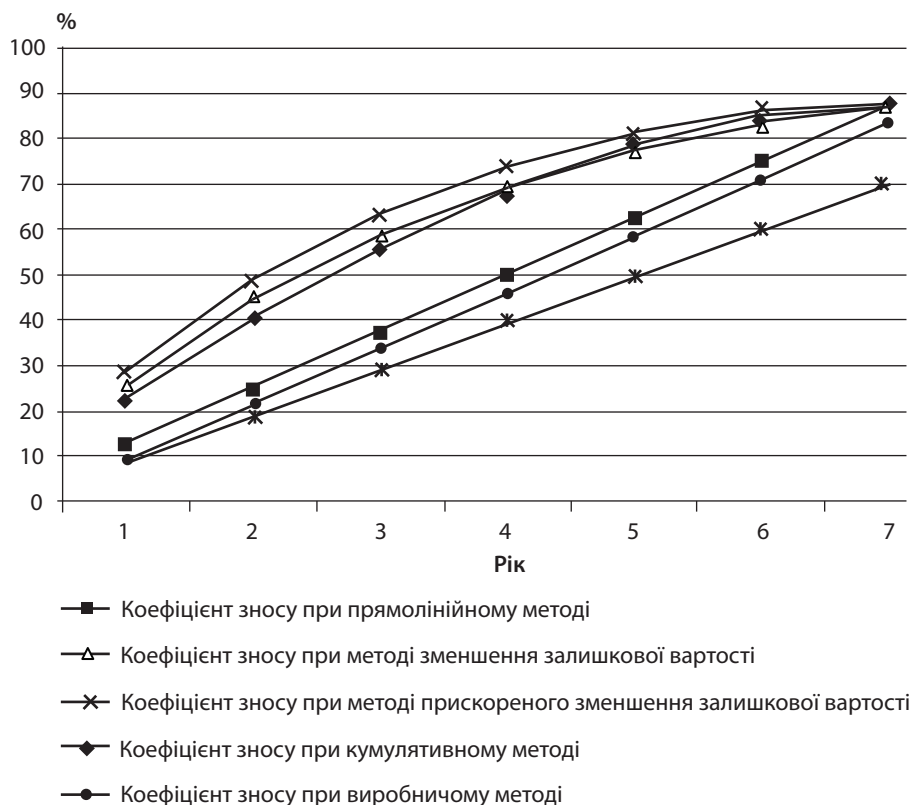


Рис. 1. Зіставлення коефіцієнтів зносу розрахованих різними методами та при різних методах амортизації

Слід відзначити, що єдиним методом, який дає наближені до коефіцієнта фізичного зносу значення, є виробничий метод. Однак застосування цього методу нараховування амортизації тільки у перші роки використання устаткування забезпечує порівняні значення коефіцієнтів зносу. У наступні роки експлуатації значення цих показників, також, як і у випадку розрахунку іншими методами амортизації, відрізняються.

Виходячи з результатів проведеного аналізу можна зробити такий висновок. Фізичний знос основних засобів не може бути оцінено за допомогою вартісного підходу на основі визначення амортизаційних відрахувань, тому що такий підхід значно завищує цей показник. При цьому безумовно вибір методу амортизації основних засобів і відповідно розрахунок річної суми цих відрахувань повинні здійснюватися на основі прогнозної оцінки фізичного та морального зносу основних засобів. Саме в такій постановці це завдання представляє практичний інтерес і залишається на сьогоднішній день до кінця не вирішеним, входячи до переліку проблемних питань формування амортизаційної політики підприємства.

Не менш важливим завданням системи управління основними засобами є завдання об'єктивної оцінки їх фактичного фізичного та морального зносу, що, перш за все, стосується активної частини основних засобів.

Визначення ступеня фізичного зносу машин, обладнання, транспортних засобів та ін. повинно ґрунтуватися на висновках технічного аналізу кожного об'єкта. До проведення такого аналізу необхідно залучати фахівців, які добре знають дану техніку, її будову, технічні та експлуатаційні характеристики, правила технічного обслуговування та ремонту, а також володіють методикою технічної діагностики.

У ході технічного аналізу потрібно використовувати таку інформацію:

- ✦ реальні значення основних параметрів об'єкта та їх відхилення від паспортних даних (продуктивність, швидкість руху робочих частин, рівень шуму, вібрації й т. д.);
- ✦ загальний фізичний стан об'єкта (стан окраски та змазки, сліди зварювальних робіт, наявність масляних плям та ін.);
- ✦ відомості про систему технічного обслуговування, що застосовується для даного об'єкта (профілактична або реакційна);
- ✦ дані про ремонти та відновлення об'єкта (коли проводились, обсяги, які вузли об'єкта було замінено на нові та скільки часу вони працюють);
- ✦ інтенсивність експлуатації об'єкта у часі та за потужністю (робота неперервна або періодична, рівень завантаження виробничої потужності, ступінь використання функціональних можливостей об'єкта та ін.).

Тільки виконуючи такий комплексний аналіз та використовуючи методи експертних оцінок, можна об'єктивно оцінити реальний фізичний знос основних засобів. При цьому обов'язково необхідно враховувати їхні галузеві особливості.

Так, наприклад, для складних агрегатів, таких як хімічні, що представляють собою сукупність великої кількості різноманітних машин, устаткування та приладів, важливим завданням аналізу основних засобів є визначення узагальнюючого коефіцієнту фізичного зносу. Це завдання, на наш погляд, може бути вирішено за принципом «вузького місця» на основі результатів пооб'єктної оцінки фізичного зносу окремих елементів агрегату, тобто об'єкт з найбільшим рівнем зносу визначає рівень фізичного зносу всього агрегату. Слід відзначити, що в даному випадку до уваги треба брати тільки основне технологічне устаткування, що входить до складу агрегату.

Таким чином, можна констатувати, що завдання визначення фактичного рівня фізичного зносу основних засобів може бути вирішено на практиці з достатньо високим рівнем достовірності. Зовсім інша ситуація складається з оцінкою досягнутого рівня морального зносу основних засобів.

Традиційно в економіці підприємства виділяють моральний знос першого і другого роду. Під першим розуміють втрату вартості основних засобів внаслідок появи на ринку більш дешевших екземплярів з аналогічними споживчими властивостями. Відносну величину морального зносу першого роду в економічній літературі пропонується визначати за формулою:

$$K_{м.зн.1} = 1 - \frac{\Phi_{в.в.}}{\Phi_{п.в.}}$$

де  $\Phi_{в.в.}$ ,  $\Phi_{п.в.}$  – відновлена та первісна вартість основних засобів відповідно.

Однак реальна ситуація така, що через інфляцію та падіння курсу національної валюти вартість нового обладнання набагато вище первісної вартості аналогічного експлуатованого устаткування [8]. Щорічне збільшення цін на основні засоби, що виготовляються вітчизняними машинобудівельними підприємствами, підтверджує рис. 2.



Рис. 2. Динаміка індексів цін виробників продукції машинобудування [9]

З рис. 2 видно, що хоча індекси цін і не мають стійкої тенденції зростання, однак перевищення ними відмітки 100% свідчить про постійне зростання цін на різні

види основних засобів, при цьому, як показує практика, своєчасна та повна індексація основних засобів на підприємствах не здійснюється.

З вищесказаного виходить, що визначення коефіцієнта морального зносу першого роду за наведеною формулою даватиме від'ємний результат, а значить, не матиме економічного сенсу. Винятком може бути комп'ютерна техніка, значні темпи розвитку якої спричиняють її здешевлення.

Проблематичною на практиці є також оцінка морального зносу другого роду, який характеризує ситуацію, коли з'являються більш ефективні основні засоби (з більшою продуктивністю, кількістю виконуваних функцій, з меншим споживанням енергії, палива та ін.). Загально прийнятий підхід до визначення коефіцієнта морального зносу другого роду передає така формула:

$$K_{м.зн.2} = 1 - \frac{\Phi_n}{\Phi_3} \cdot \frac{П_3}{П_n},$$

де  $\Phi_n, \Phi_3$  – повна вартість нового та застосовуваного засобу праці відповідно;

$П_n, П_3$  – продуктивність або інший техніко-експлуатаційний показник нового та застосовуваного засобу праці відповідно.

Дана формула може бути використана тільки в тому випадку, коли нові засоби праці знову таки є більш дешевими, ніж ті, які вже застосовуються, що в сучасних умовах не характерно для основних засобів промислового призначення.

На наш погляд, оцінка морального зносу засобів праці у першу чергу повинна ґрунтуватися на результатах порівняльної оцінки найбільш важливих їх споживчих характеристик, що визначають техніко-економічний рівень виробництва.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, на основі викладеного матеріалу можна зробити такі висновки.

1. Терміни «основні фонди» і «основні засоби» можуть розглядатися як тотожні при вирішенні таких завдань: аналіз стану, використання, перспектив розвитку засобів праці та їхньої ролі у виробничо-господарській діяльності підприємства.

2. Загальноприйнята вартісна оцінка зносу основних засобів не відображає їх фізичний знос, а лише показує яка частина первинної вартості основних засобів перенесена на вироблену продукцію.

3. Об'єктивна оцінка фізичного зносу машин, обладнання, транспортних засобів та ін. може бути отримана тільки у результаті проведення технічного аналізу кожного об'єкта.

4. Методика оцінки морального зносу засобів праці промислового призначення потребує перегляду, тому що в умовах постійного зростання цін на них, втрачено економічний сенс. Її вдосконалення бачиться у напрямку розробки методики інтегральної оцінки техніко-економічного рівня певної одиниці основних засобів. ■

## ЛІТЕРАТУРА

- 1. Бенько І.** Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / Ірина Бенько, Світлана Сисюк // Зб. наук. праць «Економічний аналіз». – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ. – 2011. – Випуск 8. Частина 1. – С. 254 – 257.
- 2. Блонська В. І.** Основні засоби підприємства та проблеми ефективності їх використання (на прикладі КБП «ВАРПАТБУД») / В. І. Блонська, Т. М. Глуха // Науковий вісник НЛТУ України. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2006. – Вип. 16.1. – С. 221 – 224.
- 3. Кондеус О.** Економічна діагностика ефективності використання основних засобів в умовах інноваційної економіки / Олександр Кондеус // Зб. наук. праць «Економічний аналіз». – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ. – 2010. – Випуск 6. – С. 430 – 432.
- 4. Костецький І.** Ефективність аналізу основних виробничих засобів підприємств АПК / Іван Костецький, Ярослав Костецький // Зб. наук. праць «Економічний аналіз». – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ. – 2010. – Випуск 5. – С. 118 – 120.
- 5. Фатюха Н. Г.** Аналіз стану основних засобів торговельної мережі запорізької області в 2009 році / Н. Г. Фатюха, О. С. Храмцова // Зб. наук. праць «Економічний простір». – Дніпропетровськ : Вид-во ПДАБА. – 2011. – № 49. – С. 112 – 117.
- 6.** Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» // Баланс. – 2000. – № 22(303). – С. 9 – 14.
- 7.** Економіка підприємства / М. Г. Грещак, В. М. Колот, А. П. Наливайко та ін. / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
- 8. Швець Н. В.** Проблеми використання прискореної амортизації / Н. В. Швець // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Зб. Матеріалів III міжнародної науково-практичної конференції, 11 грудня 2009 р. Том 2. – Харків : ХНАДУ, 2009. – С. 76 – 77.
- 9.** Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>