

підприємства. Однак, після внесення змін до обліку, доходи та витрати від реалізації необоротних активів стали відображатися у складі інших операційних доходів та витрат, причому до кінця не зрозуміло, на яких саме субрахунках відображатися цю інформацію, оскільки різні нормативно-правові акти Міністерства фінансів України дають неоднакову інформацію (що нами вище розглядалось). Таким чином, доходи та витрати від реалізації необоротних активів у звіті про фінансові результати відображаються у складі операційної діяльності.

3. У звіті про рух грошових коштів, як і у рекомендаціях про його заповнення, незважаючи на зміни у обліку реалізації основних засобів, нічого не змінилося. Тобто інформація про реалізацію основних засобів продовжує акумулюватися у рядку 190 «Реалізація основних засобів», який відповідає інвестиційній діяльності підприємства.

Таким чином, у нас виникає парадокс у річній фінансовій звітності підприємства – у складі балансу ми відображаємо необоротні активи, призначені для продажу, окремо від оборотних та необоротних активів, у звіті про фінансові результати доходи та витрати від реалізації таких активів ми відображаємо у складі операційної діяльності, а у звіті про рух грошових коштів наводимо інформацію про рух грошових коштів від реалізації основних засобів у складі інвестиційної діяльності.

Висновки. Інтеграція України у світове господарство стимулює систематичні зміни у нормативно-правових актах держави, які в тому числі стосуються ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств. Це викликане прагненням привести вітчизняний облік та звітність до міжнародних стандартів, що спростить порядок їх оцінки та аналізу зарубіжними партнерами з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Однак, часті зміни нормативно-правових актів призводять до різного роду непорозумінь, які виникають в ході практичного застосування цих документів. Зокрема, останнім часом виникає багато запитань щодо обліку та відображення у звітності реалізації необоротних активів. Дослідивши цю проблему, було виявлено певну невідповідність у рекомендаціях Міністерства фінансів щодо обліку доходів та витрат від реалізації таких активів, а також суттєву невідповідність при відображенні цих операцій у фінансовій звітності підприємств. Це потребує подальшого вдосконалення нормативно-законодавчої бази регулювання даних питань, що спростить порядок обліку та складання фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 3 жовтня 2007 р. № 1100 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1030.1004.2>
2. Нова редакція ПСБО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://alt.com.ua/ukr/event/non_current_assets_for_sale_10_03
3. Відображення в бухобліку активів при припиненій діяльності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.glavbuh-audit.com/ua/news/view-1221.html>
4. Лист Міністерства фінансів України «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»» від 25.07.2008 N 31-34000-10-10/29072 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2490.0>
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2288.3&nobreak=1>

Надійшла 5.9.2010 р.

УДК 338.24

Г.Ф. НАКОНЕЧНА, П.О. МАГДІЙЧУК

Хмельницький національний університет

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ НА ОСНОВІ ПЕРЕТВОРЕННЯ АЛГОРИТМУ СПОСОБУ РІЗНИЦЬ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ

Пропонується алгоритм проведення факторного аналізу показників ефективності використання ресурсів підприємства на основі перетворення формул способу різниць відносних показників. Запропонований метод ілюструється на конкретному числовому прикладі.

The algorithm of factor analysis of indicators of resource efficiency based on a conversion formula method differences relative performance. The proposed method is illustrated on a specific numerical example.

Ключові слова: показники ефективності використання ресурсів, фондівіддача, рентабельність основних засобів, факторний аналіз, спосіб абсолютних різниць, спосіб різниць відносних показників.

Постановка проблеми. Показники ефективності використання ресурсів отримують шляхом

співставлення результату діяльності підприємства до величини ресурсів, що використовувались для його досягнення. До таких показників відносяться: фондівіддача, рентабельність майна, рентабельність основних засобів, рентабельність матеріальних ресурсів, рентабельність власного капіталу тощо. Проведення факторного аналізу таких показників, згідно діючої методики, є досить трудомісткою роботою, адже вимагає розрахунку цілого ряду факторних показників. Разом з тим, розраховуючи факторні показники, допускають заокруглення, які можуть виявляти суттєвий вплив на результати аналізу. Використання в аналізі лише основних показників значно спрощує розрахунки, що, в свою чергу, робить його точнішим та ефективнішим.

Мета статті полягає в тому, щоб на основі перетворення формул алгоритму способу різниць відносних показників запропонувати алгоритм проведення факторного аналізу показників ефективності використання ресурсів підприємства.

Аналіз останніх досліджень. Методика проведення факторного аналізу для різного типу моделей висвітлена в працях вітчизняних та закордонних вчених-економістів: Парасій-Вергуленко М.І., Іващенко В.І., Болюх М.А., Івахненко В.М., Коробова М.Я., Наконечної Г.Ф., Магдійчука П.О., Савицької Г.В. Крім того питанням аналізу показників ефективності використання ресурсів значна увага приділяється в роботах Кононенко О., Маханько О., Мец В.О., Терещенко О.О., Шеремет О.О.

Викладення основного матеріалу. Факторну модель для аналізу показників ефективності використання ресурсів можна представити наступним чином:

$$y = a \cdot b \cdot c \quad (1)$$

де $y = \frac{D}{A}$ – показник ефективності використання ресурсів (узагальнюючий показник);

$a = \frac{B}{A}$ – перший за вагомістю факторний показник аналітичної моделі 1;

$b = \frac{C}{B}$ – наступний за вагомістю факторний показник аналітичної моделі 1;

$c = \frac{D}{C}$ – останній за вагомістю факторний показник аналітичної моделі 1;

A, B, C, D – основні показники звітності (показники значення яких можна взяти безпосередньо із відповідних форм звітності підприємств).

Відповідно до діючої методики проведення факторного аналізу розрахунок величини впливу факторів слід проводити за наступними алгоритмами.

Спосіб ланцюгових підстановок:

$$\Delta y(a) = y(a) - y_0;$$

$$\Delta y(b) = y(ab) - y(a);$$

$$\Delta y(c) = y(abc) - y(ab) = y_1 - y(ab);$$

де $y_0 = a_0 \cdot b_0 \cdot c_0$ – базове (планове) значення узагальнюючого показника;

$y(a) = a_1 \cdot b_0 \cdot c_0$
 $y(ab) = a_1 \cdot b_1 \cdot c_0$ } – відкоректовані значення узагальнюючого показника;

$y_1 = y(abc) = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1$ – звітне (фактичне) значення узагальнюючого показника.

Абсолютне відхилення узагальнюючого показника:

$$\Delta y = y_1 - y_0.$$

$$\Delta y = \Delta y(a) + \Delta y(b) + \Delta y(c).$$

Спосіб абсолютних різниць:

$$\Delta y(a) = \Delta a \cdot b_0 \cdot c_0;$$

$$\Delta y(b) = a_1 \cdot \Delta b \cdot c_0;$$

$$\Delta y(c) = a_1 \cdot b_1 \cdot \Delta c;$$

де $\Delta a, \Delta b, \Delta c$ – абсолютні прирости факторних показників.

Індексний спосіб:

- в абсолютних одиницях:

$$\Delta y(a) = y_0 \cdot (I(a) - 1);$$

$$\Delta y(b) = y_0 \cdot I(a) \cdot (I(b) - 1);$$

$$\Delta y(c) = y_0 \cdot I(a) \cdot I(b) \cdot (I(c) - 1);$$

- у відсотках:

$$\begin{aligned} TP_y(a) &= 100 \cdot (I(a) - 1); \\ TP_y(b) &= 100 \cdot I(a) \cdot (I(b) - 1); \\ TP_y(c) &= 100 \cdot I(a) \cdot I(b) \cdot (I(c) - 1); \\ TP_y &= TP_y(a) + TP_y(b) + TP_y(c); \end{aligned}$$

де $I(a) = \frac{a_1}{a_0}; I(b) = \frac{b_1}{b_0}; I(c) = \frac{c_1}{c_0}; I(y) = \frac{y_1}{y_0}.$

В літературі зустрічається й інша інтерпретація даного методу:

$$\begin{aligned} \Delta y(a) &= y_0 \cdot (I(a) - 1); \\ \Delta y(b) &= (y_0 + \Delta y(a)) \cdot (I(b) - 1); \\ \Delta y(c) &= (y_0 + \Delta y(a) + \Delta y(b)) \cdot (I(c) - 1). \end{aligned}$$

Спосіб різниць відносних показників прямим ходом:

якщо:

$$a \cdot b = L,$$

то:

$$\begin{aligned} \Delta y(a) &= \frac{TP_a - 100}{100} \cdot y_0; \\ \Delta y(b) &= \frac{TP_L - TP_a}{100} \cdot y_0; \\ \Delta y(c) &= \frac{TP_y - TP_L}{100} \cdot y_0. \end{aligned}$$

де $TP_y(a) = TP_a - 100;$
 $TP_y(b) = TP_L - TP_a;$
 $TP_y(c) = TP_y - TP_L;$
 $TP_y = TP_y(a) + TP_y(b) + TP_y(c);$

$$TP_a = \frac{a_1}{a_0} \cdot 100; TP_L = \frac{L_1}{L_0} \cdot 100; TP_y = \frac{y_1}{y_0} \cdot 100.$$

Спосіб різниць відносних показників оберненим ходом:

якщо:

$$b \cdot c = N,$$

то:

$$\begin{aligned} \Delta y(a) &= \frac{TP_y - TP_N}{100} \cdot y_0; \\ \Delta y(b) &= \frac{TP_N - TP_c}{100} \cdot y_0; \\ \Delta y(c) &= \frac{TP_c - 100}{100} \cdot y_0; \end{aligned}$$

де $TP_y(a) = TP_y - TP_N;$
 $TP_y(b) = TP_N - TP_c;$
 $TP_y(c) = TP_c - 100;$
 $TP_y = TP_y(a) + TP_y(b) + TP_y(c);$

$$TP_N = \frac{N_1}{N_0} \cdot 100; TP_c = \frac{c_1}{c_0} \cdot 100.$$

Інтегральний метод:

$$\begin{aligned} \Delta y(a) &= \frac{1}{2} \Delta a \cdot (b_0 c_1 + c_0 b_1) + \frac{\Delta a \cdot \Delta b \cdot \Delta c}{3}; \\ \Delta y(b) &= \frac{1}{2} \Delta b \cdot (a_0 c_1 + c_0 a_1) + \frac{\Delta a \cdot \Delta b \cdot \Delta c}{3}; \end{aligned}$$

$$\Delta y(c) = \frac{1}{2} \Delta c \cdot (a_0 b_1 + b_0 a_1) + \frac{\Delta a \cdot \Delta b \cdot \Delta c}{3};$$

Метод логарифмування:

$$\Delta y(a) = \Delta y \frac{\ln I_a}{\ln I_y};$$

$$\Delta y(b) = \Delta y \frac{\ln I_b}{\ln I_y};$$

$$\Delta y(c) = \Delta y \frac{\ln I_c}{\ln I_y}.$$

Як бачимо усі розглянуті вище методи потребують попереднього розрахунку певних похідних величин і тільки після цього за рахунок їх обробки визначається вплив факторів. На наш погляд, з метою спрощення розрахунків, визначення величини впливу факторів доцільно проводити за алгоритмом, який отримано на основі перетворення формул, що описують спосіб різниць відносних показників:

$$\Delta y(a) = \frac{TP_a - 100}{100} \cdot y_0 = \frac{TP_B \cdot 100 - 100}{TP_A \cdot 100} \cdot y_0 = \left(\frac{TP_B}{TP_A} - 1 \right) \cdot y_0 = \frac{TP_B - TP_A}{TP_A} \cdot y_0;$$

$$\Delta y(b) = \frac{TP_L - TP_a}{100} \cdot y_0 = \frac{TP_C \cdot 100 - TP_B \cdot 100}{TP_A \cdot 100} \cdot y_0 = \frac{TP_C - TP_B}{TP_A} \cdot y_0;$$

$$\Delta y(c) = \frac{TP_y - TP_L}{100} \cdot 100 = \frac{TP_D \cdot 100 - TP_C \cdot 100}{TP_A \cdot 100} \cdot y_0 = \frac{TP_D - TP_C}{TP_A} \cdot y_0.$$

Для ілюстрації запропонованої методики проведемо за даними таблиці 1 обчислення величини впливу окремих факторів на динаміку рентабельності основних засобів конкретного підприємства.

Таблиця 1

Динаміка основних показників діяльності ВАТ „Хмельпиво”

| № з/п | Показник | Базовий рік | Звітний рік | Абсолютний приріст, (+,-) | Темп зростання, % |
|-------|--|-------------|-------------|---------------------------|-------------------|
| 1 | Обсяг реалізованої продукції (V), тис. грн | 18222,2 | 21321,6 | 3099,4 | 117,01 |
| 2 | Прибуток від основної діяльності (П), тис. грн | 5746,6 | 6193,3 | 446,7 | 107,77 |
| 3 | Середньорічна вартість основних виробничих фондів (ОФ), тис. грн | 17109,8 | 18228,1 | 1118,3 | 106,54 |
| 4 | Середньорічна вартість машин та обладнання (АОФ), тис. грн | 8869,6 | 9859,6 | 990,0 | 111,16 |
| 5 | Фондорентабельність (R), ($\frac{ряд.2}{ряд.3} \cdot 100$), % | 33,59 | 33,98 | 0,39 | 101,16 |

Як бачимо показник фондорентабельності за досліджуваний період зріс в абсолютному виразі на 0,39 %. На його динаміку здійснили вплив три фактори – зміна структури основних засобів, віддачі їх активної частини та рівня прибутковості. Розрахуємо розмір впливу кожного з них. Факторна аналітична модель має вигляд:

$$R = d \cdot m \cdot n;$$

де $d = \frac{АОФ}{ОФ}$ – питома вага активної частини в повній вартості основних засобів;

$m = \frac{V}{АОФ}$ – віддача активної частини основних засобів;

$n = \frac{П}{V} \cdot 100$ – рівень прибутковості основної діяльності підприємства.

Використовуючи запропоновану нами методику маємо:

$$\Delta R(d) = \frac{TP_{AO\Phi} - TP_{O\Phi}}{TP_{O\Phi}} \cdot R_0 = \frac{111,16 - 106,54}{106,54} \cdot 33,59 = +1,46\% ;$$

$$\Delta R(m) = \frac{TP_V - TP_{AO\Phi}}{TP_{O\Phi}} \cdot R_0 = \frac{117,01 - 111,16}{106,54} \cdot 33,59 = +1,84\% ;$$

$$\Delta R(n) = \frac{TP_{II} - TP_V}{TP_{O\Phi}} \cdot R_0 = \frac{107,77 - 117,01}{106,54} \cdot 33,59 = -2,91\% .$$

Сумарний вплив факторів:

$$\Delta R = 1,46 + 1,84 - 2,91 = +0,39\% .$$

Порівняємо отримані нами результати із результатами, що дають традиційні способи факторного аналізу (посіб абсолютних різниць та спосіб різниць відносних показників) Для цього необхідно провести додаткові обчислення. Так, в табл. 2 наведено розраховані за даними табл. 1 відносні (похідні) показники та оцінено їх динаміку, що є необхідною умовою застосування способів абсолютних різниць та різниць відносних показників.

Таблиця 2

Динаміка похідних показників діяльності ВАТ „Хмельпиво”

| № з/п | Показник | Базовий рік | Звітний рік | Абсолютний приріст, (+, -) | Темп зростання, % |
|-------|---|-------------|-------------|----------------------------|-------------------|
| 1 | Фондовіддача, $f = \frac{V}{O\Phi}$ | 1,0650 | 1,1697 | 0,1047 | 109,83 |
| 2 | Частка активної частини в повній вартості основних засобів, (d) | 0,5184 | 0,5409 | 0,0225 | 104,34 |
| 3 | Віддача активної частини основних засобів, (m) | 2,0545 | 2,1625 | 0,1081 | 105,26 |
| 4 | Рівень прибутковості основної діяльності підприємства, (n), % | 31,54 | 29,05 | -2,49 | 92,11 |
| 5 | Фондорентабельність (R), % | 33,59 | 0,33,98 | 0,00,39 | 101,16 |

Спосіб абсолютних різниць:

$$\Delta R(d) = \Delta d \cdot m_0 \cdot n_0 = 0,0225 \cdot 2,0545 \cdot 31,54 = +1,46\% ;$$

$$\Delta R(m) = d_1 \cdot \Delta m \cdot n_0 = 0,5409 \cdot 0,0225 \cdot 31,54 = +1,84\% ;$$

$$\Delta R(n) = d_1 \cdot m_1 \cdot \Delta n = 0,5409 \cdot 2,1625 \cdot (-2,49) = -2,91\% .$$

Спосіб різниць відносних показників:

$$\Delta R(d) = \frac{TP_d - 100}{100} \cdot R_0 = \frac{104,34 - 100,0}{100,0} \cdot 33,59 = +1,46\% ;$$

$$\Delta R(m) = \frac{TP_f - TP_d}{100} \cdot R_0 = \frac{109,83 - 104,34}{100,0} \cdot 33,59 = +1,84\% ;$$

$$\Delta R(n) = \frac{TP_R - TP_f}{100} \cdot R_0 = \frac{101,16 - 109,83}{100,0} \cdot 33,59 = -2,91\% .$$

Висновки. Таким чином, завдяки використанню перетворених формул алгоритму способу різниць відносних показників стало можливим визначення впливу ряду інтенсивних факторів на рівень фондорентабельності через основні показники без попереднього розрахунку похідних показників. Порівняння результатів, отриманих різними способами, свідчить про те, що запропонований спосіб має право на існування і дозволяє проводити факторний аналіз похідних показників через основні показники звітності підприємства, спрощує його та робить більш точним і ефективним.

Література

1. Економічний аналіз : навчальний посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін. ; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
2. Економічний аналіз господарської діяльності / В.І. Іващенко, М.А. Болюх. – К. : НІЧЛАВА, 2001. – 204 с.
3. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу : навчальний посібник / В.М. Івахненко. – К. : Знання. – Прес, 2000. – 207 с.

4. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навчальний посібник / М.Я. Коробов. – К. : Знання, КОО, 2000. – 378 с.
5. Наконечна Г.Ф. Теорія економічного аналізу : навчальний посібник / Г.Ф. Наконечна, П.О. Магдійчук. – Хмельницький : ХДУ, 2004. – 200 с.
6. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навчальний посібник / Г.В. Савицька. – К. : Знання, 2004. – 654 с.
7. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності / О. Кононенко, О. Маханько. – Х. : Фактор, 2008. – 208 с.
8. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навчальний посібник / В.О. Мец. – К. : Вища шк., 2003. – 278 с.
9. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навчальний посібник / О.О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
10. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз : навчальний посібник / О.О. Шеремет. – К., 2009. – 196 с.

Надійшла 17.9.2010 р.

УДК 658.152

Л.В. ОВОД

Хмельницький національний університет

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА ДІЮЧИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ ТА В ПРОЕКТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

В статті розглядаються підходи до нарахування амортизації основних засобів, передбачені в проекті Податкового кодексу України та їх порівняння із діючою методикою податкового і бухгалтерського обліку амортизації.

An extra charge depreciations of the fixed assets, foreseen in the project of the Internal revenue code of Ukraine and their comparing to the operating method of the fiscal and book-keeping accounting of depreciation are examined in the article.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, податкова політика, амортизаційні відрахування, методи амортизації.

Постановка проблеми. Амортизаційні відрахування є одним з найважливіших джерел фінансування простого та розширеного відтворення основних засобів, що дозволяє покращити їх склад і структуру, підвищити конкурентоспроможність випущеної продукції. З огляду на це виникає необхідність якісного управління амортизаційною політикою на макро- і мікрорівні. В управлінні відтворенням основних засобів аналіз на основі інформації бухгалтерського обліку дозволяє приймати ефективні управлінські рішення.

Важливе значення при цьому має амортизаційна та податкова політика держави. Економічна криза, неякісна економічна політика держави, відсутність наукового підходу до розробки механізму відтворення засобів праці спричинила погіршення фізичного і морального стану необоротних активів підприємств.

На переважній більшості підприємств України бухгалтерський облік орієнтований на вимоги податкового законодавства, у тому числі й у провадженні амортизаційної політики. Відмінності між бухгалтерським і податковим обліком амортизації очевидні. Тому важливими на сучасному етапі є питання вибору моделі подальшого розвитку податкової системи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Про відмінності між способами нарахування амортизації в бухгалтерському і податковому обліку, недоліки податкового методу вже йшлося в наших попередніх публікаціях та роботах багатьох вчених-економістів. Проблеми обліку, нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському і податковому обліках знаходились в центрі уваги таких науковців, як: Н.М. Алпатова, М.Д.Білик, О.В.Бондар, М.А. Борисенко, І.І. Вініченко, С.Ф. Голов, Л.В. Городянська, Житний П.С., Ільєнко, С.В. Онишко, О.О.Орлов, П.А.Орлов, В.О. Парнюк, Н.Е. Потапова-Синько, М.А. Проданчук, Ю.І. Стадницький, Хомин П.Я. та ін.

Невирішена частина загальної проблеми. В опублікованому для всенародного обговорення 3 серпня 2010 р. проекті нового Податкового кодексу України від 07.09.2010 р. № 6509 зроблена спроба гармонізації бухгалтерського і податкового обліку амортизації основних засобів, при цьому найбільше нововведень порівняно з чинним податковим законодавством містить третій розділ – “Податок на прибуток” [1]. Цей законопроект характеризується низкою особливостей та нововведень, які покликані істотно змінити порядок нарахування амортизації основних засобів в Україні за податковим методом.

Загальна мета дослідження полягає в аналізі діючої методики обліку і нарахування амортизації та за проектом Податкового кодексу.

Викладення основного матеріалу дослідження. Основні засоби є важливим елементом господарської діяльності підприємств України. Рівень розвитку технологій виробництва залежить від ефективності відтворення їх активної частини і може здійснюватись за рахунок власних або залучених джерел. За умов фінансової кризи залучення позикових засобів для суб'єктів господарювання має деякі складності, тому