

УДК 657:634.1

Кузьома В.В.

кандидат економічних наук

Миколаївського національного аграрного університету

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

PROBLEM ASPECTS AND COURSES OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING FIXED ASSETS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

Проаналізовано сучасний стан обліку основних засобів в аграрних підприємствах України. Встановлено та надано оцінку основним проблемним аспектам, що пов'язані з обліком основних засобів. Узагальнено напрями удосконалення обліку основних засобів при їх довготривалому використанні.

Ключові слова: облік, основні засоби, консервація, методи нарахування амортизації, вартість, переоцінка.

АННОТАЦИЯ

В статье проанализировано действующую систему учета основных средств в аграрных предприятиях Украины. Предложено необходимость консервации основных средств, которые не используются в производстве продукции на срок до трех лет, с целью уменьшения себестоимости сельскохозяйственной продукции. Обоснована фактическая необходимость отображать достоверную стоимость основных средств и амортизационных отчислений во избежание штрафных санкций за нарушения в учете.

Ключевые слова: учет, затраты, основные средства, консервация, методы начисления амортизации, стоимость, переоценка.

ANNOTATION

The article analyzes the current system of fixed assets accounting in agricultural enterprises of Ukraine. Established and the estimation of the most urgent aspects related to the accounting of fixed assets. Overview ways of improvement of fixed assets at their long-term use.

Keywords: accounting, costs, fixed assets, closing-down, depreciation methods, value, revaluation.

Основні засоби є одним з найважливіших чинників будь-якого виробництва, від їх стану та ефективності використання залежать кінцеві результати господарської діяльності. Глибокі кризові явища у економіці країни, недосконала амортизаційна політика спричинила спад інвестиційної активності економіки в цілому та окремих підприємств, підвищення ступеню зношеності основних засобів.

В умовах транзитивної економіки оновлення основних засобів потребує відповідних інвестицій. В інвестиційній діяльності особливого значення набуває проблема формування джерел інвестиційних ресурсів. Цей процес, як свідчить практика господарювання, достатньо складний, оскільки припускає використання декількох різноманітних за своєю економічною сутністю джерел: внутрішніх та зовнішніх. У масштабах держави таким джерелом є внутрішній валовий продукт.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку, аналізу та контролю основних засобів зробили

провідні вчені-економісти: С. Голов, Л. Гордьянська, В. Жук, З. Задорожний, Г. Кірейцев, Я. Крупка, Л. Сук, П. Сук, С. Хома, Н. Дорош, А. Борисов, Ф. Бутинець, Р. Хом'як та інші.

Однак, викладені ними результати досліджень щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами, особливо щодо управлінського обліку основних засобів є недостатнім і тому потребують подальшого удосконалення і уточнення.

Методика досліджень. Методологічною основою дослідження є концептуальні основи та стандарти обліку. При проведенню аналізу проблем обліку основних засобів використано аналітичний, монографічний, порівняльні методи, а також абстрактно – логічні підходи до побудови обліку в сільськогосподарських підприємствах. Джерелами інформації стала інформація з бухгалтерських та фінансових документів сільськогосподарських підприємств.

Результати досліджень. Облік основних засобів є важливою ланкою в сфері бухгалтерського обліку та звітності. Його вдосконалення значною мірою може призвести до позитивних змін в діяльності підприємств. Організація будь-якої підприємницької діяльності розпочинається з формування матеріально-технічної бази, відсутність якої робить неможливим ведення господарської діяльності підприємства.

Через низький рівень технічного забезпечення щорічно в Україні не обробляється близько 4 млн. га орних земель, а на тих, що обробляються, вирощуються низькі врожаї. Так, А. В. Блоха зазначає, що через застарілі та малопродуктивні зернозбиральні комбайни в Україні щорічно втрачається близько 5 млн. тонн зерна [6]. Зазначимо, що на сьогодні це еквівалентно майже 1 млрд. дол. США.

Функціонування господарської одиниці супроводжується не тільки надходженням, а й вибуттям основних засобів, яке відбувається різними шляхами. Зважаючи на роль і місце основних засобів в діяльності підприємств, в науковій літературі приділено багато уваги теоретичним та практичним питанням їх обліку, проте єдиної думки, щодо визначення змісту терміну «основні засоби» та шляхів вибуття даного виду активів, науковцями не досягнуто.

В Податковому Кодексі, в свою чергу, відмовилися від поняття «основні фонди» на користь «основних засобів», що свідчить про наближеність Кодексу до положень бухгалтерського обліку. Проте, таке наближення не є повним, адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, хоча і зросло від 1000 грн. до 2500 грн. Порівнюючи дефініції представлені в П(С)БО та міжнародних стандартах можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні національних стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа [10].

Найактуальнішим питанням обліку основних засобів є їх класифікація. У Податковому Кодексі України зазначено 16 груп основних засобів, назва яких збігається з субрахунками бухгалтерського обліку та практично повторює їх класифікацію в П(С)БО 7.

Наведена класифікація має певні відмінності, зокрема відсутня окрема група під назвою «Інші необоротні матеріальні активи», яка б відповідала даним субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Виходячи з логіки, ці активи мають відноситися до групи 9 «Інші основні засоби». Одночасно до класифікації введена група 16 «Довгострокові біологічні активи», яка відповідає даним синтетичного рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в бухгалтерському обліку.

Така систематизація максимально зблизила бухгалтерський і податковий облік та полегшила роботу бухгалтера. Відповідно до цих груп, встановлено мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів для нарахування амортизації. Проте, визначення поняття «ліквідаційної вартості» в Податковому кодексі немає. Звідси випливає, що підприємство при встановленні терміну корисного використання об'єкту ліквідаційну вартість частіше за все приймає за нуль або 1 грн. На нашу думку це не логічно, тому коректніше було б за ліквідаційну вартість приймати законодавчо визначений відсоток від балансової вартості об'єкта.

Згідно Податкового кодексу, нарахування амортизації повинна передувати інвентаризація основних засобів. У випадку, якщо загальна вартість груп основних засобів у бухгалтерському обліку менше загальної вартості у податковому обліку, виникає тимчасова різниця, яка амортизується як відокремлений об'єкт з використанням прямолінійного методу протягом трьох років [2].

Варто відмітити, що при введенні об'єкта основного засобу в експлуатацію дуже важливим є не лише визначення приналежності об'єкта основних засобів до відповідної податкової групи, але і вибір рекомендованого методу амортизації, та обов'язкове його визначення в Наказі про облікову політику.

На практиці одним з важливих є питання переоцінки основних засобів, так як вони най-

частіше займають досить значну питому вагу серед необоротних активів. При цьому виникає питання, щодо моменту з якого підприємство вже може переоцінювати ці необоротні активи у випадку відмінності їх балансової вартості від ринкових цін.

Згідно методологічних вимог, що висуваються на нормативному рівні порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [7].

Проблемним на сьогодні є питання ведення первинного обліку основних засобів, точніше типових форм первинної документації з обліку наявності та руху основних засобів. Так, з часу затвердження пакету типових первинних документів з обліку основних засобів відбулися істотні зміни в організації бухгалтерського обліку основних засобів. Проте змін у типових документах з обліку основних засобів не спостерігається.

Ще одною є проблема, щодо обліку матеріальних активів, які передаються в оренду іншим особам. Одночасно вони є основними засобами та інвестиційною нерухомістю, тому їх облік має регламентуватися однаковими узагальненими методичними рекомендаціями.

Проблематика виявлена у кореспонденції рахунків з обліку реалізації основних засобів, рекомендованої Міністерством фінансів України, оскільки вона є неповністю обґрунтованою. Облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 є неаргументованим, оскільки суперечить назві класу 2 «Запаси», рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 «Необоротні активи».

Часто на підприємствах складаються такі обставини, що частина об'єктів основних засобів тривалий час не використовується. Враховуючи, що на всі об'єкти, амортизація нараховується незалежно від інтенсивності їхнього використання, це призводить до завищення собівартості продукції за умови, що певна частина основних засобів не бере участі у виробництві. У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільно в таких випадках їх законсервувати, що дає змогу підприємствам не нараховувати за цими об'єктами амортизацію, а отже, виключити негативний вплив цього фактору на формування собівартості продукції, робіт, послуг [1].

Іноді підприємствам доводиться тимчасово відмовитися від експлуатації власних виробничих потужностей. Причин цьому багато, але найтипівіша – економічна неефективність (збитковість) використання об'єктів. У таких ситуаціях, як правило, удаються до консервації цих обтяжуючих основних засобів, аби хоч

якось скоротити експлуатаційні витрати та забезпечити збереженість майна.

Порядок підготовки до консервації, її проведення та розконсервації основних засобів встановлено Постановою КМУ від 28 жовтня 1997 р. № 1183 «Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств». Цей документ обов'язковий виключно для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, а також засновані на державній власності. Для інших він має рекомендаційний характер. За визначенням зі згаданого документа, консервація основних засобів – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше як три роки) зберігання таких активів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їхнього функціонування.

Під час консервації основні засоби підприємства приводять у стан, що забезпечує збереження технологічного обладнання, будівель і споруд, а також безпеку технічного персоналу й населення, охорону довкілля. У такий «комплекс заходів» уписуються не лише «активні» дії підприємства – «консерватора» з виведення об'єктів з експлуатації та їхньої охорони, але й передача основних засобів на зберігання іншим підприємствам за відповідними цивільно-правовими угодами [1].

Вказаним Положенням № 1183 обмежується строк консервації основних засобів трьома роками. Очевидно, що в подальшому основні засоби слід розконсервувати та прийняти рішення про їх майбутньої експлуатації чи ліквідації. Підприємства для яких указаний нормативно-правовий акт не є обов'язковим, можуть консервувати основні засоби і на більш тривалій строк. Однак, рішення про довготривалу консервацію майна слід старанно обґрунтувати та задокументувати, оскільки в протилежному випадку, контролери неодмінно цікавитимуться цим аспектом, і насамперед, правомірністю віднесення до податкових затрат витрат на утримання таких основних засобів протягом терміну, що перевищує три роки.

Враховуючи, що на всі об'єкти основних засобів, які є у розпорядженні аграрних підприємств, амортизація нараховується незалежно від інтенсивності їхнього використання, то вказане призводить до завищення собівартості продукції за умови, що певна частина основних засобів не бере участі у виробництві. У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільно в таких випадках їх законсервувати, що дає змогу підприємству не нараховувати за цими об'єктами амортизацію, а отже, виключити негативний вплив цього фактору на формування достовірного значення собівартості продукції (робіт, послуг).

Для здійснення робіт в аграрних підприємствах з консервації основних засобів необхідно, насамперед, скласти Акт про тимчасове виведення основних засобів з виробничого процесу

та їх консервацію, що затверджується керівником підприємства.

Виведення з експлуатації об'єкта основних засобів у зв'язку з консервацією пропонуємо відображати наступним чином:

- шляхом відкриття додаткових субрахунків другого порядку до субрахунків 103-106;
- відображенням таких основних засобів на відповідних рівнях аналітичного обліку субрахунків 103-106.

Отже, переведення на консервацію основних засобів, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі підприємства, забезпечить достовірне відображення витрат в бухгалтерському обліку.

Підприємству надзвичайно важливо обрати економічно найдоцільніший для конкретного об'єкта основних засобів метод нарахування амортизації. Адже від обраного методу залежить сума амортизації, яка, у свою чергу, впливає на величину витрат підприємства, а в підсумку, і на фінансовий результат його діяльності.

Висновки. Відсутність достовірної облікової інформації може призвести до формування даних, що в спотвореному вигляді відображають фінансово-майновий стан підприємства. Саме облікова інформація дозволить сформулювати загальну концепцію ефективності управління основними засобами у аграрних підприємствах. Таким чином, достовірна оцінка вартості основних засобів та, за необхідності, переоцінка їх вартості, а також відображення бухгалтерських проведення щодо наявності та руху необоротних активів запобігатиме допущенню помилок, що дозволить уникнути нарахування штрафних санкцій за порушення методичних рекомендацій з обліку основних засобів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бойчук Є. Консервація основних засобів: механізм, бухгалтерський та податковий облік / Є. Бойчук // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 51. – С. 6-11.
2. Борисюк О. Бухгалтерський облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства / О. Борисюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 47-50.
3. Венгерук Н.П. Визнання основних засобів у фінансовому та податковому обліку / Н. П. Венгерук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – Січень. – С. 34.
4. Гуренко Т.О. Інвентаризація на підприємстві // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – Травень. – С. 21.
5. Гуренко Т.О. Особливості переоцінки основних засобів / Т.О. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – Липень. – С. 18.
6. Блоха А.В. Поліпшення забезпечення матеріально-технічними ресурсами аграрного виробництва / А.В. Блоха // Економіка АПК. – 2009. – № 2. – С. 56-60.
7. Джаферова Л.Р. Відображення результатів переоцінки основних засобів в обліку та фінансової звітності підприємства / Л.Р. Джаферова // Економічний форум // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkfor/2012_2/75.pdf.

8. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.
9. Іванова Н.А. Актуальні питання обліку і аудиту основних засобів / Н. А. Іванова., А. А. Славгородська, Л. В. Білявська // Зб. наук. Праць Подільського ДАТУ – 2012. – С. 546-549.
10. Податковий кодекс України: затверджений ВРУ від 02.12.10 р. №2755-VI-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// zakon3. rada.gov. ua /laws /show/2755-17](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17)
11. Іртищева І.О. Удосконалення обліку витрат в умовах ринкових відносин / І.О. Іртищева, О.М. Бурова, О.А. Сібілева // Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки, 2013. – Вип. 5.1 (97). – С. 28-30.