

РОЗДІЛ 5. ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

5.1. Економічна сутність та класифікація основних засобів: обліковий аспект

Ринкова економіка потребує підприємствам впроваджувати нову техніку та технології, розширює можливості щодо використання нових фінансових інструментів та механізмів, проте, на практиці є проблема щодо ефективного їх застосування. Насамперед, це обумовлено відсутністю (нестачею) власних обігових коштів, низькою ліквідністю активів, застарілою матеріально-технічною базою, недосконалою нормативно-законодавчою базою.

Основні засоби є складовою необоротних активів і відповідають всім законодавчим ознакам, проте відрізняються формою, станом та відсутністю біологічних перетворень, не є заборгованістю, інвестиціями в інші підприємства, вартість основних засобів може бути вище законодавчо врегульованої вартісної межі.

Вагомий внесок у розробку теоретико-методологічних аспектів обліку основних засобів зробили вчені-економісти, зокрема, Л.В.Городянська, Л. О. Леонова, І. О. Гладій, В. С. Марценюк, Н. В. Плаксіє, О. В. Щирська, А. П. Панасенко, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, І. К. Дрозд, М.Т. Білуха, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Б.В. Шорт, Е. Хендріксен, Г. Мус. Проте, результати досліджень щодо обліково-аналітичного забезпечення основних засобів є недостатніми, потребують удосконалення і уточнення, в чому і полягає актуальність обраного дослідження.

Серед науковців тривалий час відбувалися дискусії щодо визначення терміну «основні фонди» до засобів праці. Введення Податкового кодексу²⁶⁹

²⁶⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

вирішило ці питання і засоби праці стали існувати як економічна категорія «основні засоби», що узгодило існуючі розбіжності у понятійному апараті.

Нормативними документами, які регламентують облік основних засобів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»²⁷⁰, Податковий кодекс України²⁷¹ та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів²⁷², де визначено методологічні засади формування в обліку інформації щодо основних засобів, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)²⁷³.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»²⁷⁴, основними засобами є активи, які відповідають таким критеріям: матеріальність – наявність фізичної форми; сфера дії – утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей; тривалість очікуваного строку використання – мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, призначений для виконання певних самостійних

²⁷⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

²⁷¹ Податковий кодекс України. Праця, зазначена на с. 316.

²⁷² Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. №1176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

²⁷³ Там само.

²⁷⁴ Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно²⁷⁵.

Згідно з Податковим кодексом України²⁷⁶ «Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)».

Класифікацію основних засобів в Україні можна згрупувати за їх: функціональним призначенням, галузевою ознакою, використанням, ознакою належності, натурально-матеріальним складом (табл. 5.1).

Облік основних засобів забезпечує контроль за зберіганням основних засобів; своєчасне, правильне документальне відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення із цеху в цех, із складу в склад, ефективне використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизація) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів.

²⁷⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Праця, зазначне на с. 317.

²⁷⁶ Податковий кодекс України. Праця, зазначена на с. 316.

Класифікація основних засобів

Ознаки та призначення	Характеристика
за функціональним призначенням	виробничі – основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва; невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.
галузевою ознакою	промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку
використанням	діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві); недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів); запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).
за ознакою належності	Власні і орендовані. Власні засоби можуть складатися із Зареєстрованого (пайового) капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.
залежно від цільового призначення	Виробничі основні засоби функціонують у сфері матеріального виробництва, неодноразово беруть участь у виробничому процесі, поступово зношуються і переносять свою вартість на створюваний продукт частинами в міру зношення. Невиробничі основні засоби функціонують у галузях невиробничої сфери. Вони безпосередньо не беруть участі у процесі виробництва і призначені для невиробничого споживання.

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»;
- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Тварини»;

108 «Багаторічні насадження»;

109 «Інші основні засоби»²⁷⁷.

Таблиця 5.2

Характеристика та призначення субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»

Назва та шифр субрахунка	Призначення
100 "Інвестиційна нерухомість"	ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості
101 "Земельні ділянки"	ведеться облік земельних ділянок
102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"	ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи)
103 "Будинки та споруди"	ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель
104 "Машини та обладнання", 105 "Транспортні засоби", 106 "Інструменти, прилади та інвентар"	ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю
107 "Тварини" і 108 "Багаторічні насадження"	ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю
109 "Інші основні засоби"	ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 "Основні засоби"

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкта окремо. Дослідження питання дії Плану рахунків і Національних стандартів бухгалтерського обліку в практичній діяльності підприємств свідчить про такі недоліки і переваги, зокрема (табл. 5.3):

Таблиця 5.3

Переваги та недоліки

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none">- зрозумілість вітчизняного обліку для іноземних інвесторів.- узгодженість Плану рахунків з фінансовою звітністю.- регламентація основних ділянок обліку окремими положеннями, які сприяють використанню різних варіантів обліку, а кожному підприємству обирати найефективніші для нього методи.	<ul style="list-style-type: none">- велику трудомісткість трансформаційних процесів;- низка стандартів, зрештою, як і більшість законів в Україні, написані важкодоступною мовою і є не досить зрозумілими;- в опублікованих нормативних актах не охоплено без винятку питань, які виникли у зв'язку з реформуванням обліку основних засобів;- амортизація по основних засобах починає нараховуватися в бухгалтерському обліку з наступного місяця після введення їх в експлуатацію.

²⁷⁷ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

Первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів, загалом, відповідає вимогам, проте деякі питання потребують детального дослідження з метою вдосконалення. Так, суттєвим питанням обліку основних засобів є відображення первинної облікової інформації щодо операцій наявності, руху, капітального ремонту в численних спеціалізованих регістрах. Зокрема, з прийняттям П(С)БО 7 «Основні засоби»²⁷⁸ окремі графи типових форм первинних документів з їх обліку на підприємствах не використовуються, оскільки втратили свій зміст. Зокрема, код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання (фінансування), дата початку оплати за основні засоби.

Крім того, на деяких підприємствах в первинних документах не всі реквізити заповнюються, значна кількість інвентарних карток наявні в електронному вигляді, має місце не оформлення внутрішнього переміщення об'єктів, зокрема в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Наявні недоліки в обліку унеможливають контроль за ефективним зберіганням, використанням основних засобів та документального оформлення операцій з ними.

Первинна облікова інформація щодо наявності, руху, капітального ремонту та інших операцій з основними засобами відображається в численних спеціалізованих регістрах, постійні реквізити яких тотожні. Це унеможливає якісне ведення обліку, збільшує трудомісткість опрацювання та відображення інформації, створює певні труднощі у формування документообігу й забезпеченні необхідними видами бланків.

Суттєвим недоліком є відсутність в типових формах первинного обліку та регістрах основних засобів окремих показників, які передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби»²⁷⁹, а саме: строк корисного використання, справедлива вартість, дата й сума дооцінки або уцінки об'єктів, метод нарахування

²⁷⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Праця, зазначена на с. 317.

²⁷⁹ Там само.

амортизації, ліквідаційна вартість, сума ПДВ, сплачена у зв'язку з надходженням об'єкта.

Первинний облік основних засобів забезпечується такими формами документів:

- ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»;
- ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»;
- ОЗ-4 «Акт списання автотранспортних засобів»;
- ОЗ-5 «Акт про встановлення, пуск та демонтаж будівельних машин»;
- ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;
- ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»;
- ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;
- ОЗ-9 «Інвентарний опис основних засобів».

Для упорядкування руху документів, та їх своєчасного надходження до бухгалтерії слід використовувати графіки документообігу, де зазначають кількість примірників кожного документа для оформлення відповідної господарської операції, відповідальні особи, терміни виконання²⁸⁰. Графік документообігу сприятиме оперативності облікової роботи з метою удосконалення контрольних функцій.

Облік основних засобів має поєднуватись в єдину систему способів та методів, які охоплюють весь комплекс облікових процедур, а саме, вибір відповідної облікової інформації, формування схем документообігу, розробка і впровадження раціональних управлінських рішень.

Організація обліку основних засобів має бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють

²⁸⁰ Замлинський В. А. Облік основних засобів: переосмислення завдань та принципів / В.А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С.18-23.

увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, і шляхами її удосконалення є:

- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань з обліку основних засобів;
- розробка та впровадження форм носіїв облікової інформації адаптованих до структури, змісту та характеру інформації;
- розробка та впровадження раціональних схем документообігу з метою зменшення затрат трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, що сприятиме оперативному виконанню поставлених завдань.

Нині спостерігається низка проблем щодо використання основних засобів на підприємствах. Тому, з метою ефективного використання основних засобів доцільно стежити за їх технічним станом, залучати фахівців для складних ремонтів, вивчати ринки виробництва, залучати спеціалістів маркетингового відділу, підвищувати рівень спеціалізації виробництва, усувати простої, модернізувати устаткування, поліпшувати склад, структуру й стан основних засобів підприємства, удосконалювати планування, управління й організацію праці та виробництва, знижувати фондомісткість; підвищувати фондівіддачу та продуктивність праці на підприємстві.

Доцільно підвищувати ефективність використання основних виробничих фондів за рахунок річного робочого, внутрішнього, календарного часу та збільшення змінності використання основних засобів²⁸¹.

Найважливішими шляхами підвищення ефективності використання основних засобів підприємства є поліпшення складу, структури і їх стану; удосконалення планування, управління і організації праці та виробництва; зниження фондомісткості, підвищення фондівіддачі та продуктивності праці на підприємстві; підвищення та розвиток матеріального та морального стимулювання праці.

²⁸¹ Петрович Й. Економіка підприємства: підручник / ред.: Й.М. – Магнолія, 2010. – 680 с.

Суттєвим чинником ефективного використання основних засобів суб'єктами господарювання є належна їх організація. Проблемами, які мають негативний вплив на ефективність використання основних засобів є:

- різні підходи до визначення термінології та сутності основних засобів;
- проблема оцінки основних засобів;
- проблема інформативності та інформаційного забезпечення первинних документів з обліку основних засобів.

Економічна сутність основних засобів в тому, що вони беруть участь в декількох виробничих циклах, зберігають свою форму до кінця експлуатації і переносять вартість на готовий продукт частинами, в міру зносу у вигляді амортизації. Основні засоби є однією із складових основного капіталу суб'єкта господарювання і необхідні йому для здійснення виробничо-господарської діяльності. У зв'язку з чим, виникає проблема пов'язана з саме визначенням строку корисного їх використання, оскільки це призводить до того, що для однакового об'єкта на різних підприємствах строк може суттєво відрізнятись.

Суттєву роль амортизації основних засобів має вибір методу нарахування амортизації. На вибір методу нарахування амортизації у практичній діяльності підприємств суттєво впливають мають такі чинники:

- 1) простота (складність) методу та можливість його застосування;
- 2) вплив на собівартість продукції й вартість основних засобів у звітності;
- 3) кваліфікація працівників, уповноважених вирішувати дане питання;
- 4) наявність корпоративної політики у сфері нарахування зносу²⁸².

Також для нарахування амортизації суттєвим є визначення адекватного терміну корисного використання об'єкта, який би не мав впливу на викривлення інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності, оскільки проблема різниці терміну корисного використання можлива у випадку експлуатації однотипних об'єктів. Тому, доцільним є законодавчо встановити

²⁸² Замлинський В. А.. Праця, зазначена на с. 322.
324

мінімальну межу корисного використання різних видів основних засобів, що сприятиме зниженню терміну їх використання.

З метою удосконалення обліку основних засобів доцільним є введення до Плану рахунків окремого рахунку для відображення витрат на ремонт основних засобів із субрахунками поточного та капітального ремонтів. Цей рахунок повинен бути активним і калькуляційним, де за дебетом відображають витрати на ремонт основних засобів. З кредиту цього рахунку слід списувати витрати закінчених ремонтів на витрати звітного додаткового капіталу: дооцінку доцільно відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення.

В процесі господарської діяльності та в зв'язку із суттєвими змінами в побудові облікового процесу на підприємствах доцільно деталізувати ведення обліку операцій з основними засобами в наказі з облікової політики. Оскільки, рекомендації надані Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку забезпечують тільки загальні засади організації обліку основних засобів.

Загалом, із запровадженням нормативної бази з обліку основних засобів значно зменшились розбіжності методики обчислення первісної та ліквідаційної вартості, порядку здійснення їх переоцінки, зменшилась робота облікових працівників, оскільки непотрібно визначати балансову вартість та вартість, яка амортизується одночасно з метою обчислення амортизації.

5.2. Методичні аспекти аналізу праці та заробітної плати на сільськогосподарських підприємствах

В сучасних умовах господарювання сільськогосподарських підприємств методичні аспекти аналізу праці та заробітної плати набуває дедалі важливішого значення. Заробітна плата виступає основним джерелом доходів працівників сільськогосподарських підприємств і сильним мотиватором трудового потенціалу для більшості населення. Бухгалтерський облік праці й заробітної плати на сільськогосподарських підприємствах – один із суттєвих і складних ділянок роботи, що потребують достовірних, точних та оперативних