

1.3. Удосконалення методики та організації обліку основних засобів в аграрних підприємствах

В обліку надходження основних засобів важливого значення набуває необхідність своєчасного отримання об'єктивної, повної та достовірної інформації про їх стан і використання. Першоджерелом для отримання такої інформації є первинні документи. Їх необхідно досліджувати у взаємозв'язку з організаційними та методичними аспектами обліку досліджуваних об'єктів, зокрема впливу запропонованих форм первинного документа на облікові реєстри та звітність підприємств водопостачання та водовідведення. Адекватність пропозицій також повинна відповідати сучасним вимогам відображення господарських операцій у фінансовому обліку й обліку з метою оподаткування. Якісно організована система обліково-аналітичного забезпечення покликана створити умови для посилення контролю за операціями з надходження та руху основних засобів та забезпечення інформацією, необхідною для прийняття виважених та ефективних управлінських рішень щодо цих об'єктів.

Проблеми обліку основних засобів ніколи не втрачали своєї актуальності та завжди залишалися дискусійними, що знайшло своє відображення у дослідженнях багатьох вітчизняних науковців: М. І. Бондаря, Н. О. Гури, С. Ф. Голова, Г. М. Давидова, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка та багато інших. Утім питання обліку основних засобів з урахуванням особливостей діяльності галузевих підприємств вивчені недостатньо. Усі вищевикладені чинники обумовлюють актуальність, наукову і практичну значимість та мету даного дослідження: обґрунтувати теоретичні положення та розробити практичні рекомендації щодо удосконалення методики обліку основних засобів аграрних підприємств.

Інформаційні потреби для прийняття рішень забезпечує облік як функція управління. Але його необхідно організувати так, щоб отримувати якісну інформацію, яка б відповідала вимогам виділеним професором В. Ф.

Максимовою щодо своєчасності, оперативності надходження і використання інформації у процесі контролю, повноті, деталізації, зрозумілості, аналітичності, релевантності, економічності інформації та її систематизованості [4]. При цьому, економічна інформація, як доводить Н. М. Лисенко, повинна стати передумовою для обліку й аналізу, як «сукупність відомостей (даних), які відображають стан, тенденції і напрямки змін та розвитку суб'єкта господарювання і його підрозділів» [3]. У контексті цих авторитетних аргументів для підвищення інформативності обліку основних засобів удосконалювати необхідно, перш за все, первинні документи і відповідно до цього удосконалити методику синтетичного й аналітичного обліку основних засобів.

Як доречно зазначає професор Г. М. Давидов: «організація облікового процесу в цілому значною мірою залежить від галузевих особливостей підприємства...» [2], тому нами виділено галузеві особливості досліджуваних суб'єктів господарювання. Водопостачання і водовідведення має специфічні особливості, що впливають на організаційно-методичні елементи системи обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами, а саме:

- правові (природний монополізм, дві мети діяльності, постійний державний контроль, ліцензування, неможливість приватизації об'єктів централізованого водопостачання і водовідведення та їх функціональна підпорядкованість, особливості володіння та використання основних засобів);
- технологічні (поєднання декількох видів діяльності, безперервність виробничого процесу, його коротка тривалість, масштаб діяльності, залежність від територіальних особливостей та джерел водопостачання; відсутність окремих виробничих стадій);
- облікові (класифікація основних засобів, джерела їх фінансування, відмінності у відображенні операцій з руху основних засобів у бухгалтерському обліку й обліку з метою оподаткування, їх документальне оформлення).

Регламентована методика обліку основних засобів за останні роки

змінювалась багато разів, а первинні документи, які є підтвердженням руху та ремонтів основних засобів залишились без змін (наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352). Тому типові форми первинних документів необхідно змінити та доповнити. У практичній діяльності цю проблему вирішують по-різному. Пристосовують типову форму до сучасних вимог і галузевих особливостей, тобто доповнюють необхідними елементами. При цьому в неї вносять тільки ті показники, які самостійно розробляє підприємство. Або додатково оформляють до типової форми додаток у вигляді окремого первинного документа. Вважаємо, що удосконалювати вказані первинні документи доцільно в обох напрямках.

Так, в ході вивчення облікового процесу в аграрних підприємствах були виявлені певні недоліки: в первинних документах з обліку основних засобів не всі реквізитизаповнені; вагома кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд; внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюються Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо.

Тож, на нашу думку, не завадило б підприємствам посилити контроль за збереженням та використанням основних засобів, а також контроль за документальним оформленням операцій з ними.

Аналіз форм первинних документів з обліку основних засобів доводить, що т.ф. № ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" основних засобів" доцільно буде вдосконалити, пропозиції щодо змін у формі приведені в таблиці 1.

Таблиця 1

Рекомендації стосовно змін в Інвентарній картці обліку основних засобів в аграрних підприємствах

Форма первинного обліку	Вилучити	Додати
1	2	3
ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"	Балансова вартість	Справедлива вартість
	Норма амортизаційних відрахувань: на повне відновлення	Група основних засобів
	на капітальний ремонт	Строк корисного

		використання
	Норма амортизаційних відрахувань: на повну відбудову, капітальний ремонт	Метод нарахування амортизації
		Ліквідаційна вартість
	Поправочний коефіцієнт	-
	Дата початку сплати за основні засоби	-
	Придбання (фінансування)	Надходження
	Добудування, доукомплектування, модернізація, індексація	Витрати на поліпшення об'єкта
	Ремонт (бухгалтерський запис)	Витрати на підтримання об'єкта в робочому стані
		Переоцінка
		Вид переоцінки (дооцінка/уцінка)

Форма № ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" використовується для пооб'єктного обліку основних засобів. Складається в одному примірнику бухгалтерією. Підставою для оформлення даного реєстру є форми № ОЗ-1, № ОЗ-2, № ОЗ-3, ОЗ-4, дані технічної та іншої документації про цей об'єкт. У той же час, окремі показники, які передбачені П (С)БО 7, не відображені в типових формах первинного обліку. Так, наприклад, деякі складні господарські операції, а саме переоцінка основних засобів, потребують розробки окремих форм документів для відображення їх у бухгалтерському обліку [1]. Запропоновані зміни дають змогу скоротити число граф, та є більш інформативними і відповідають сучасним умовам ведення бухгалтерського обліку основних засобів (Документ 1).

Найчастіше в аграрних підприємствах документальне підтвердження стану основних засобів здійснюється проведенням інвентаризації. Інвентаризація нині – це не лише теоретичне підґрунтя бухгалтерського обліку і господарського контролю, а й організаційна форма, яка використовується для оцінки фактичного стану майнової бази, підвищення ефективності використання ресурсів, контролю за роботою матеріально-відповідальних осіб, а також виявлення порушення в організації обліку майна і причин, які породжують відхилення між його фактичною наявністю і

даними обліку. Отже, інвентаризація слугує не тільки для оцінки фактичного стану основних засобів, значна увага повинна приділятися придатності основних засобів та їх ефективному використанню.

Для оформлення результатів інвентаризації основних засобів передбачено такі документи:

- „Інвентаризаційний опис основних засобів” (т.ф. № інв-1);
- „Розрахункова відомість результатів інвентаризації основних засобів” (т.ф. № інв-18);
- „Акт інвентаризації незакінчених ремонтів основних засобів” (т.ф. № інв-10).

Однак зазначені форми не забезпечують реєстрацію необхідної інформації щодо основних засобів.

ДОКУМЕНТ 1

Типова форма № ОЗ-6

Затверджена наказом Міністерства Статистики України
від 29.12.95 р. № 352

_____ (підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

Код за УКУД _____

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об'єктів
дата	номер	

**Вдосконалена ІНВЕНТАРНА КАРТКА
обліку основних засобів**

_____ повне найменування та призначення об'єкта

_____ найменування заводу-виготовлювача

_____ модель, тип, марка

Цех	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Справедлива вартість	Код рахунка і об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)*	Група основних засобів*	Строк корисного використання	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість	Устаткування		Акт про введення в експлуатацію		Номер			Сума зносу за даними переоцінки на 2018 р. або за документами придбання*	Рік випуску, побудови	Дорогоцінні метали			Витрати на підтримання об'єкта в робочому стані*	Переоцінка*	Вибуло (передано) причина вибуття (переміщення)
									вид	код	дата	номер	інвентарний	заводський	паспорта			найменування	вид	Маса, кг			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24

*вдосконаленевиділене курсивом

Надходження* _____ купівля _____

Тому пропонуємо модифікувати „Інвентаризаційний опис основних засобів”, доповнивши його такими основними реквізитами: документи, що засвідчують право власності на основні засоби, тимчасове користування (договір оренди), передачу їх на консервацію (наказ); відповідність визнання критеріям основних засобів; строк корисного використання; фактична наявність; фактична ступінь зносу; інформація за даними бухгалтерського та податкового обліку; відхилення між фактичними даними та обліковими даними (по кількості, по зносу, по залишковій вартості); зміст виявлених розбіжностей/ порушень. При цьому слід звернути увагу на достовірність інформації щодо правильності включення об’єктів до основних засобів.

Можливі випадки коли об’єкти за своїми економічними характеристиками не належать до основних засобів (наприклад: МШП, інші необоротні матеріальні активи). Або фіксуються дані про основні засоби, які передбачені для продажу (повинні обліковуватися в складі оборотних активів). Це дозволило б включити до складу модифікованої форми „Інвентаризаційний опис основних засобів” такий реквізит – „відповідність визнання критеріям основних засобів”.

Слід відмітити, що основною складовою (властивістю) якості основних засобів в складі необоротних активів є тривалість їх використання. Тобто, здатність корисного використання об’єкта до настання граничного стану, повного фізичного зносу. Протягом періоду використання основних засобів існує можливість втрат основних засобів (ризик). При цьому важливою є інформація та інформативність про ризикованість основних засобів, як основних ресурсів підприємства. Дану інформацію необхідно передбачити також у наказі про облікову політику. Враховуючи вищезазначене, пропонуємо аграрним підприємствам використовувати наступну форму „Додаток до інвентаризаційного опису основних засобів” (документ 2).

ДОКУМЕНТ 2

Розроблений

Додаток до інвентаризаційного опису основних засобів

1. Інформація про придатність об'єкта основних засобів

Назва об'єкта	Дата введення в експлуатацію	Строк корисного використання, рік	Первісна вартість, грн.	Залишкова вартість, грн.	Придатність до використання об'єкта	Подальше використання потребує (ремонт, поліпшення, ліквідації)
1	2	3	4	5	6	7

2. Інформація про можливі втрати (ризик) основних засобів

Примітки	Вид ризику	Справедлива вартість, грн.	Проведення ремонту, грн.	Проведення поліпшення, грн.	Можлива сума відшкодування (дорогоцінні метали та ін.)	Сума можливих втрат	Пропозиції (уцінка, можливості відновлення)
8	9	10	11	12	13	14 (5- 10+11+12-13)	15

Дана форма складається з двох відомостей: 1) Інформація про придатність об'єкта основних засобів та 2) Інформація про можливі втрати (ризик) основних засобів. Перша відомість включає такі показники: первісна вартість; залишкова вартість; строк корисного використання; придатність до використання об'єкта; подальше використання потребує (ремонт, поліпшення, ліквідації). У другій відомості „Інформація про можливі втрати (ризик) основних засобів” передбачено наступні реквізити: вид ризику, балансова (справедлива) вартість; проведення ремонту; проведення поліпшення; можлива сума відшкодування (дорогоцінні метали та ін.); сума можливих втрат; пропозиції. Такий зміст реквізитів забезпечить системний розгляд питань оперативного „регулювання”, прогнозування та контролю використання основних засобів. Тобто дозволить відстежити інформацію про відновлення цих засобів праці для прийняття виважених управлінських рішень. При цьому головне завдання – знизити ризик можливих втрат основних засобів.

Сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп'ютеризацією всіх сфер народного господарства, застосуванням автоматизованих систем управління, електронно-обчислювальних машин і автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ), що дозволяє вирішувати принципово нові задачі обліку, аналізу, контролю і управління.

Для забезпечення високого рівню контролю достовірністю даних, відображених в первинних документах і для збереження точності при групуванні даних первинного обліку в регістрах аналітичного обліку все ж таки слід залишити вже існуючу сьогодні на підприємстві схему бухгалтерського обліку основних засобів і визнати її оптимальною для даних умов. Оскільки ведення первинного обліку ручним способом і наступне внесення рукописної інформації в комп'ютер дають можливість ще раз пересвідчитись в точності даних первинного обліку.

З іншого боку, ведення обліку основних засобів з метою отримання інформації для обчислення податку на прибуток ручним способом, як це

робиться на підприємстві, слід все ж таки автоматизувати. Це пояснюється достатньо великою трудомісткістю деяких операцій (наприклад, розподіл суми ремонтів основних виробничих фондів) і можливістю вести податковий облік основних засобів на основі даних синтетичного обліку.

Найбільш оптимальним варіантом буде створення невеликої програми-розрахунку за допомогою програми Excel. Функціями цієї програми повинні стати контроль першої події і внесення даних в реєстр операцій податкового обліку на підставі здійснюваних операцій в бухгалтерському обліку. До того ж проведення трудомістких розрахунків за допомогою програми не тільки скорочує затрати часу і ручної праці, а ще й запобігає виникненню арифметичних помилок, оскільки модуль містить заздалегідь створені і перевірені алгоритми, відхилення від яких при роботі програми неможливе.

На сьогоднішній день в аграрних підприємствах наказом (розпорядженням) керівника формується комісія, яка здійснює приймання основних засобів, заповнюючи акт за формою ОЗ-1, який складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт основних засобів. Нині деякі графи у згаданому акті втратили сенс. Зокрема не застосовують норм амортизаційних відрахувань на повне відновлення (графа 12) і на капітальний ремонт (графа 13). Водночас при надходженні об'єкта члени комісії мають встановити очікуваний термін його корисної експлуатації, ліквідаційну вартість, спосіб амортизації. Усі ці відомості варто було б вказувати в акті. Тому доцільно ввести зміни у типову форму даного документа, вивівши з неї зайві графи і доповнивши її новими, зокрема очікуваний термін корисної експлуатації, спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів.

Варто зазначити, що типова форма ОЗ-3 теж потребує оновлення. Зокрема, такі графи як код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та на капітальний ремонт, коефіцієнт не використовуються згідно чинного законодавства, тому доцільно було б їх усунути.

Отже, первинні документи є основним інструментарієм гарантування юридичної доказовості. Документування забезпечує реєстрацію фактів господарських операцій і надання доступу до отримання необхідної інформація для прийняття ефективних управлінських рішень. Однак її здійснення ускладняються відсутністю якісного та цілісного комплексу первинних документів щодо основних засобів. Це дозволило модифікувати існуючі форми первинних документів, передбачені для необоротних активів та розробити нові форми для інвентарного та аналітичного обліку основних засобів. Їх практичне введення забезпечить науково-методичну обґрунтованість та якість здійснення облікових процедур стосовно основних засобів.

Література до розділу 1.3:

1. Болюх М.А. Економічний аналіз: навч. посіб. / М.А.Болюх, В.З.Бурчевський, М.І. Горбаток; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2014. – 540 с.
2. Давидов Г. М. Фінансова структура підприємства – основа організації системи бухгалтерського обліку / Г. М. Давидов, Ю. Г. Давидов, О. М. Черновол // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економ. науки. – Вип. 16. – Кіровоград : КНТУ, 2009. – С. 3–8.
3. Лисенко Н. М. Облікова інформація в системі управління підприємства (на прикладі житлово-комунального господарства) / Н. М. Лисенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – №9(52). – С.62–68.
4. Максимова В. Ф. Функціональний синергізм в управлінні підприємством / В. Ф. Максимова // Матеріали першої між нар. науково-практ. конфер. : Ужгород, 26-28 квітня 2010 р. / М-во освіти і науки України, Ужгородський національний університет; [відповід. ред. Й. Я. Даньків.] – Ужгород: УжНУ, 2010. – С. 169-171.