

°УДК 657.25

Сирцева С. В., к.е.н., доцент,

Пономаренко Т. С.

Миколаївський національний аграрний університет

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

У статті розглянуто особливості організації обліку необоротних активів сільськогосподарських підприємств. Визначено порядок формування наказу про

---

° Сирцева С. В., Пономаренко Т. С.

облікову політику щодо необоротних активів. Запропоновано удосконалення форм первинних документів, а також розробку, обґрунтування і впровадження уніфікованих документів аналітичного обліку амортизації, яка б дозволила сільськогосподарським підприємствам обрати раціональний метод нарахування амортизації та покращити облік необоротних активів.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, облікова політика, амортизація, первинні документи.

Syrtseva S., Ponomarenko T.

## **PECULIARITIES OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES**

According to the Ukrainian legislation non-current assets are divided into fixed assets, other tangible assets, intangible assets.

Each component of capital assets in the accounting chart of accounts assets, fund, liabilities and business operations of enterprises and organizations has a separate account.

It is established that the formation of the accounting policy for fixed assets is one of the most important and fundamental steps in the development of the order on the accounting policy, which determines the definition of the financial result of the activity of an agricultural enterprise.

The paper will present the elements of the accounting policy on individual components of non-current assets of the agricultural enterprises, which need to be disclosed in the order on the accounting policies.

The study established that the primary documents on accounting of fixed assets for agricultural enterprises have a number of imperfections, it is required to clarify such indicators as the "»liquidation value» (f № PPE-3 «Act on writing off fixed assets») and «residual value» (f № PPE-4 «Act for relief of motor vehicles»), which contain different meanings. These forms must contain residual value as the difference between the acquisition value and the depreciation amount that is determined by the accounting rules.

The comparison of depreciation methods revealed their considerable number and complexity in the practical application, encourages the development, justification and implementation of the unified analytical accounting documents for depreciation, which would allow agricultural enterprises to choose a optimal method of assessment and to organize the effective accounting for depreciation of fixed assets in the enterprise, to simplify the mechanism of use and further improve the accounting system for fixed assets.

Key words: non-current assets, fixed assets, accounting policy, amortization, original documents.

Сырцева С. В., Пономаренко Т. С.

## **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

В статье рассмотрены особенности организации учета необоротных активов в сельскохозяйственных предприятиях. Определен порядок формирования приказа об учетной политике в отношении необоротных активов. Предложено совершенствование форм первичных документов, а также разработка, обоснование и внедрение унифицированных документов аналитического учета амортизации. Использование данного документа позволило сельскому хозяйственному предприятию выбрать рациональный метод начисления амортизации и улучшить учет необоротных активов.

Ключевые слова: необоротные активы, основные средства, учетная политика, амортизация, первичные документы.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Важливою умовою функціонування підприємства є наявність засобів праці, а також їх доцільне використання. Адже реалізація контрольної функції обліку необоротних активів – важлива і необхідна частина організації облікового процесу на підприємстві. Внаслідок погіршення фінансового стану в сільському господарстві України, трансформації структурних одиниць, спостерігається погіршення рівня забезпеченості, якісного складу необоротних активів сільськогосподарських підприємств. За таких умов виникає потреба у дослідженні сучасного стану обліку формування, використання та відтворення необоротних активів.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Проблеми організації обліку необоротних активів висвітлено у працях вітчизняних науковців таких, як Ф. Бутинець, Н. Дорош, О. Святоцький, Т. Мац, В. Швець та ін. Особлива увага в дослідженнях приділяється питанням сутності і класифікації необоротних активів, проте багато теоретичних і практичних аспектів організації обліку необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах потребують подальшого дослідження.

**Цілі статті.** Основні напрями нашого дослідження пов'язані з висвітленням особливостей організації обліку необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» до мінімального переліку статей необоротних активів відносяться основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; фінансові активи; інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі; біологічні активи [1].

Відповідно до вітчизняного законодавства необоротні активи розділені на три групи [2; 3]: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи.

Кожній складовій необоротних активів у бухгалтерському обліку Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначено окремий рахунок, а саме: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи», 17 «Відстрочені податкові активи», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [4].

Сучасна лібералізація форм і методів ведення обліку призводить до появи альтернатив в організації облікового процесу щодо необоротних активів, які відображаються в обліковій політиці підприємства. Формування облікової політики щодо необоротних активів є одним з найважливіших і принципових етапів складання наказу про облікову політику, від чого залежить визначення фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства.

Слід відмітити, що правильність вибору оцінки, методики обліку господарських операцій на підприємстві залежить від професійності працівників бухгалтерської служби та їх суб'єктивного судження. У табл. 1 представимо елементи облікової політики за окремими складовими необоротних активів сільськогосподарських підприємств, які необхідно розкривати в наказі про облікову політику.

Таблиця 1

Елементи облікової політики щодо необоротних активів  
сільськогосподарського підприємства \*

Об'єкт	Елементи облікової політики
Основні засоби	Вибір облікової одиниці бухгалтерського обліку основних засобів
	Мінімальна вартість об'єкта основних засобів
	Порядок визнання об'єкта основним засобом активом для зарахування його на баланс
	Методи нарахування амортизації основних засобів за об'єктами або групами об'єктів
	Документування операцій з основними засобами
	Формування первісної вартості основних засобів залежно від способу їх надходження на підприємство
	Переоцінка основних засобів та порядок її обліку
	Капітальний і поточний ремонт, поліпшення основних засобів та їх облікове забезпечення
	Оцінка, документування та облік земельних ділянок, в т.ч. орендованих. Витрати на поліпшення земельних ділянок
Інвестиційна нерухомість	Оцінка об'єктів інвестиційної нерухомості: за справедливою або первісною вартістю
	Методи, склад комісії для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості у розрізі об'єктів зазначеної нерухомості
	Строки корисного використання об'єктів інвестиційної нерухомості, що враховуються за первісною вартістю, та склад комісії, яка визначатиме ці показники
	Ліквідаційна вартість об'єктів інвестиційної нерухомості, що враховуються за первісною вартістю
	Методи амортизації об'єктів інвестиційної нерухомості
Необоротні активи та груп вибуття утримуваних для продажу	Оцінка вибуття основних засобів та порядок їх обліку. Дата первісного визнання необоротних активів та груп вибуття, які утримуються для продажу. Порядок обліку основних засобів в складі оборотних активів (відповідно ПСБО 27). Робочий план рахунків
Довгострокові біологічні активи	Одиниця обліку довгострокових біологічних активів (окремий вид або група)
	Встановлення строку корисного використання довгострокових біологічних активів
	Визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів
	Методи нарахування амортизації біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю
Нематеріальні активи	Строк корисного використання нематеріальних активів
	Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів
	Методи нарахування амортизації
	Критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки

\* узагальнено автором

Так, в наказі про облікову політику щодо необоротних активів слід зазначати їх класифікацію для цілей бухгалтерського та податкового обліку. Це пов'язано із введення нових об'єктів обліку, зокрема: інвестиційна нерухомість, біологічні активи, необоротні активи та груп вибуття утримуваних для продажу, оренда майнових та земельних часток (паїв) та ін.

Успішність організації обліку необоротних активів, залежить від організації їх документування. У кожному випадку потрібно відбирати ті первинні документи, які офіційно встановлені для оформлення тих чи інших операцій.

Наказом Міністерства аграрної політики №701 від 27.09.2007 р. [5] затверджено спеціалізовані форми первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів для сільськогосподарських підприємств та методичні рекомендації щодо їх застосування. Дані форми можуть застосувати сільськогосподарські підприємства. Схему первинного обліку основних засобів відповідно наказу №701 представлено на рис. 1.

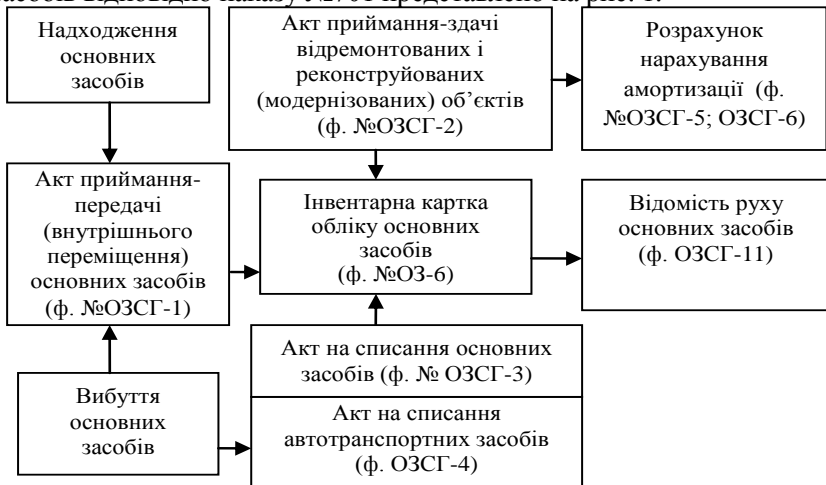


Рис. 1. Схема первинного обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах [5]

Підтримуємо думку Т. Мац, що затвердженні Наказом №701 первинні документи мають безліч недоліків.

Так, потребують уточнення такі показники як «ліквідаційна вартість» (Ф № ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів») та «залишкова вартість» (Ф № ОЗСГ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»), які містять різне змістовне навантаження. В даних формах має бути зазначена залишкова вартість, як різниця між первісною вартістю і сумою зносу, що визначено бухгалтерськими правилами.

Нині виникає потреба в об'єктивній аналітичній інформації про реальний стан основних засобів. Така інформація зазначена в Інвентарній картці обліку основних засобів (Ф № ОЗ-6). Дану форму слід модифікувати, зокрема вилучити з неї такі реквізити як: норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення; норми амортизаційних відрахувань на капітальний ремонт; поправочний коефіцієнт, а також доповнити наступними: термін корисного використання об'єкту; ліквідаційна вартість; справедлива вартість; вартість, що амортизується; метод нарахування амортизації. На думку Т.Мац, використання модифікованої Інвентарної картки обліку основних засобів є аргументованим, оскільки: відображає пооб'єктний інвентарний облік основних засобів від створення (надходження) об'єкта до його вибуття, є підставою для об'єктивного відображення операцій з основними засобами в системі бухгалтерського обліку [6].

Сьогодні амортизація виступає фінансовим інструментом, за допомогою якого суб'єкт господарювання повертає раніше витрачені гроші на придбання (створення) об'єктів майна, що амортизується. Українським законодавством встановлено ряд методів амортизації, які сільськогосподарські підприємства можуть застосовувати на практиці:

- основні засоби: прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий;

- інші необоротні матеріальні активи (крім МНМА та бібліотечних фондів – метод 50 на 50%, метод 100%) – прямолінійний, виробничий;

- нематеріальні активи – прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий.

Дослідження переваг та недоліків кожного з методів амортизації (табл. 2) дає підстави стверджувати, що вибір методу амортизації залежить від цілей, які поставлені перед підприємством.

Таблиця 2

Порівняння методів амортизації [7]

Метод	Переваги	Недоліки	До яких активів застосовується
Прямолінійний	Простота у розрахунку, рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами	1. Не враховує моральний знос та особливості експлуатації об'єкта. 2. Необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації об'єкта	До пасивної частини необоротних активів капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, господарський інвентар)
Зменшення залишкової вартості	1. Списання більшої частини необоротного активу у перші місяці експлуатації. 2. Врахування морального зносу	1. Неузгодженість із фактичним використанням об'єкту основних засобів. 2. Висока трудомісткість	До об'єктів, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва (група «машини та обладнання»)
Прискореного зменшення залишкової вартості	1. Списання більшої частини необоротного активу у перші місяці експлуатації. 2. Врахування морального зносу	1. Висока трудомісткість. 2. Збільшення витрат у перші роки експлуатації об'єкту за рахунок амортизаційної складової	До об'єктів, які безпосередньо використовуються в процесі виробництва (група «машини та обладнання»)
Кумулятивний	1. Простота у розрахунках 2. Списання більшої частини необоротного активу у перші місяці експлуатації	1. Строк експлуатації вимірюється цілим числом років. 2. Збільшення витрат у перші роки експлуатації об'єкту за рахунок амортизації	До активних частини об'єктів, (групи: «Машини та обладнання», «Транспортні засоби»)
Виробничий	Пряма залежність між величиною зносу та обсягами виготовленої продукції	1. Обмеженість у застосуванні. 2. Застосовується в тому випадку, коли щодо активу, який амортизується можна визначити фактичний обсяг виготовленої продукції	До об'єктів необоротних активів, які призначені для серійного виробництва однорідної продукції

Отже, порівняння методів амортизації виявило їх значну кількість та складність у практичному застосуванні, що спонукає до розробки, обґрунтування і впровадження уніфікованих документів аналітичного обліку амортизації, яка б дозволила сільсь-



когосподарським підприємствам обрати раціональний метод її нарахування і організувати ефективний облік амортизації основних засобів на підприємстві.

**Висновки.** У результаті проведеного дослідження можна зробити висновки, що питанню організації бухгалтерського обліку необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах приділяється особлива увага у зв'язку з новими ринковими реаліями. Під час дослідження було встановлено, що під час організації обліку необхідно звернути увагу на порядок формування наказу про облікову політику щодо необоротних активів, потребують удосконалення форми первинних документів, а також розробка, обґрунтування і впровадження уніфікованих документів аналітичного обліку амортизації, яка б дозволила сільськогосподарським підприємствам обрати раціональний метод нарахування амортизації необоротних активів.

1. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» : Наказ Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.com.ua/rus/ifrs/u1/>
2. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page>
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
4. Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 299 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PlanSchetov.aspx>
5. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів для сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. №701 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine.uapravo.net/data2008/base17/ukr17799.htm>
6. Мац Т. П. Методичні аспекти обліку основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Т. П. Мац // Зб. наук. пр. Полтавської державної аграрної академії. – Вип. 2. – Т. 1. Економічні науки. – Полтава : ПДАА. – 2011. – С. 163–169.

7. Щирська О. В. Питання обліку амортизації в різних літературних джерелах / О. В. Щирська // Міжнар. зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Випуск 3 (21). – Ч. 2. – С. 410–415.