

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Мац Т.П., асистент,
Полтавська державна аграрна академія*

У статті розглянуто питання щодо методичних аспектів обліку надходження та вибуття основних засобів на підприємствах аграрної сфери.

The article deals with the problem of methodological aspects of accounting earnings and disposal of fixed assets in enterprises agriculture.

Постановка проблеми. Інтенсивне розгортання процесів глобалізації визначають тенденції розвитку національних економік та трансформують їх напрями. Врахування таких інтеграційних процесів зумовлює підвищення вимог до формування прозорої та достовірної інформаційної бази діяльності господарюючих суб'єктів як невід'ємної складової системи бухгалтерського обліку. В цьому контексті важливим кроком є дослідження розвитку національної системи бухгалтерського обліку, дієвість складових якої має забезпечити вирішення ряду практичних завдань у різних галузях економіки, у тому числі і сільському господарстві.

Слід відмітити, що головним напрямом розвитку цієї системи є повне впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (МСБО), що потребує перебудови національної моделі бухгалтерського обліку для забезпечення інтересів внутрішніх і зовнішніх користувачів. Важливою складовою такої моделі є методика обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах.

У даному аспекті виокремимо перебудову моделі аналітичного пошуку в обліку основних засобів, звернувшись до основного інструментарію – плану рахунків бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облікові аспекти основних засобів досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Ф. Бутинець, С. Голов, В. Моссаковський, В. Жук, Н. Жук, З. Задорожний, Г. Кірейцев, П. Саблук, М. Пушкар, Я. Соколов та інші. Однак проблеми обліку надходження та вибуття основних засобів досі залишаються дискусійними, що зумовило необхідність їх подальшого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Так для обліку надходження (спорудження) основних засобів передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції», субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», на якому формується витрати до введення об'єктів в експлуатацію. Таке призначення рахунка щодо формування первісної вартості придбаних об'єктів основних засобів окреслює порядок їх визнання, оцінки та облікове забезпечення цих засобів праці.

Серед нерозкритих питань – включення фінансових витрат (запозичень) при формуванні первісної вартості основних засобів, їх обліку та необхід-

ність відбиття цих аспектів у наказі про облікову політику. Якщо обліковою політикою передбачено капіталізацію фінансових витрат для основних засобів, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, то такі витрати включаються до їх вартості. Тобто для капіталізації фінансових витрат основних засобів слід використовувати рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку фінансових витрат передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати» [1].

При цьому виникає питання, як правильно відобразити капіталізацію фінансових витрат для основних засобів при визнанні їх кваліфікованим активом. На нашу думку, необхідно відобразити капіталізацію фінансових витрат на рахунку 95 «Фінансові витрати», а потім розподіляти на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (в сумі капіталізованих фінансових витрат, пов'язаних із створенням кваліфікованого активу основного засобу). При цьому буде здійснена наступна кореспонденція рахунків: 1) Д-т 95 «Фінансові витрати» К-т 68 «Розрахунки за іншими операціями» – на суму нарахованих відсотків за отриманий кредит; 2) Д-т 15 «Капітальні інвестиції» К-т 95 «Фінансові витрати» – на суму капіталізації фінансових витрат (при будівництві, поліпшенні та виготовленні основних засобів). Тобто рахунок 95 «Фінансові витрати» буде транзитним. Така кореспонденція передбачена Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку. Крім того, капіталізація фінансових витрат забезпечує можливість їх включення до первісної вартості об'єкта основних засобів. Тому методично виправданим є відображення капіталізації фінансових витрат на рахунках 95 «Фінансові витрати» та 15 «Капітальні інвестиції».

Слід відмітити, що обліковими правилами визначено об'єкти інвестиційної нерухомості в складі основних засобів. Витрати до введення в експлуатацію таких об'єктів слід акумулювати на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» за окремим аналітичним рахунком, а після введення в експлуатацію – на рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість». Така кореспонденція рахунків визначена Інструкцією про застосування Плану рахунків, відповідно до якої використання субрахунків рахунка 15 «Капітальні інвестиції» здійснюється виключно для формування витрат із наступним відображенням на рахунках 10, 11, 12, 16.

Щодо виділення окремого субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» у складі основних засобів існують різні погляди серед вчених. Ряд авторів – Гуменюк А.Ф., Яцюк В.В. – пропонують інвестиційну нерухомість обліковувати на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» з виведенням окремого субрахунку [2, с.113]. З. Задорожний інвестиційну нерухомість, узагальнену на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», пропонує відображувати на аналітичних рахунках до субрахунків 101 «Земельні ділянки» і 103 «Будівлі і споруди»: 1011 «Земельні ділянки, утримувані як операційна нерухомість», і 1012 «Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість», 1031 «Будівлі і споруди, утримувані як операційна нерухомість», і 1032 «Будівлі і споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість» [3, с. 14-15].

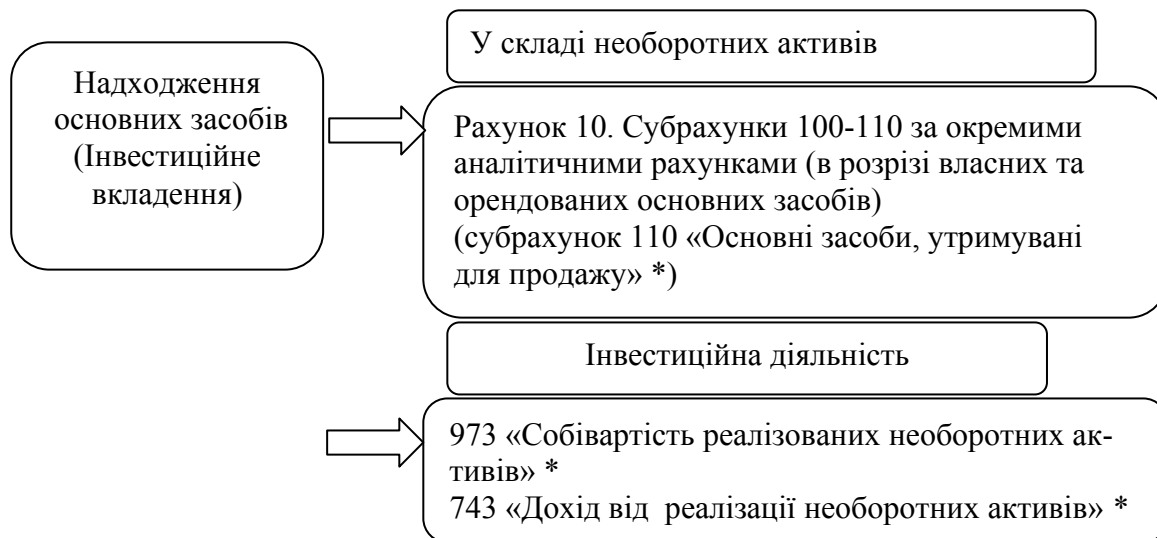
На нашу думку, для обліку інвестиційної нерухомості слід використовувати субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» у складі рахунка 10 «Основні засоби», який за змістом має речове призначення (є видом майна) інвестиційної сфери та відзначається характером (метою) використання. Останнє визначено положеннями П(С)БО 32 [4]. Субрахунки 101-109 використовуються для обліку основних засобів, утримувані як операційна нерухомість. Крім того, керуючись визначеннями «інвестиційна нерухомість» та «операційна нерухомість», зокрема «власні або орендовані на умовах фінансової оренди», вважаємо за необхідне розмежовувати власні та отримані на умовах фінансової оренди основні засоби за окремими аналітичними рахунками. Такий поділ є доцільним з позицій власності та можливості здійснення аналізу і контролю як власних, так і орендованих основних засобів.

Щодо основних засобів, утримуваних для продажу, слід керуватися П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [5]. Відповідно до даного положення, необоротні активи, групи вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняються визнаватися у складі необоротних активів і амортизація на них не нараховується. Для їх обліку передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» в складі рахунку 28 «Товари». Тобто здійснюється перекласифікація основних засобів із необоротних до оборотних активів за умови відповідності такому критерію – з метою їх продажу.

Проте основні засоби як засоби праці можуть бути виділені в окрему групу в складі необоротних активів. Правомірність такої перекласифікації основних засобів у складі необоротних активів передбачено рішенням Ради з М(С)БО. Так в основі до висновків М(С)ФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» нею відмічено: не міняти класифікацію тих активів [6], які в М(С)БО 1 «Подання фінансових звітів» визнаються як непоточні, на поточні лише через те, що управлінський персонал вирішив їх «продати» [7]. Невизначеність щодо доцільності перекласифікації об'єктів основних засобів з метою їх продажу призводить до певних непорозумінь на практиці щодо обліку цих об'єктів. Крім того, використання такого підходу щодо обліку основних засобів, утримуваних для продажу (субрахунок 286), є дискусійним і серед вчених.

Так, на думку З. Задорожного, такий облік є «не аргументованим», 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». Автор пропонує ввести новий субрахунок 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» замість субрахунку 286 такої самої назви й призначення [3, с.3]. Вважаємо, що застосування такого субрахунку в складі рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» є методично необґрунтованим, оскільки не відповідає повною мірою характеристиці даного рахунку. Крім того, рахунок 18 має неоднозначне «перевантаження», оскільки об'єднує довгострокову дебіторську заборгованість та інші необоротні активи.

Враховуючи аналіз здійснених досліджень та необхідність проведення перекласифікації основних засобів, утримуваних для продажу в складі необоротних активів, вважаємо за доцільне відобразити необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, в складі основних засобів. При цьому пропонуємо ввести новий субрахунок 110 «Основні засоби, утримувані для продажу», доповнивши його рахунками третього порядку. Тобто перехід основних засобів до складу основних засобів, утримуваних для продажу, буде здійснюватися внутрішніми записами за субрахунками рахунку 10 «Основні засоби» при умові зміни способу використання основних засобів, що підтверджується початковими фактами для їх продажу (рис.1).



* Пропозиції автора

Рис. 1. Запропонований порядок обліку надходження та вибуття основних засобів

При придбанні основних засобів з метою їх подальшого перепродажу слід дотримуватись діючих нормативних положень П(С)БО 27 та відображати на субрахунку 286, тобто вважати їх оборотними активами.

Такий порядок обліку відрізняється насамперед параметрами віддачі авансованого капіталу та характером отримання результатів (економічних вигод). У складі необоротних активів вона (економічна вигода) пронизана першочергово у формі ефективного використання основних засобів.

На стадії реалізації – отримання економічних вигод у формі вже готової виробленої продукції, або можливість їх отримання при реалізації самих засобів праці. Щодо останніх існує невизначеність (малоймовірність) щодо отримання економічних вигод.

У складі оборотних активів (або операційного товару) економічна вигода забезпечується передумовою операційних та стратегічних рішень, а також іншими скоординованими діями підприємства щодо реалізації у формі товару та «впевненості» щодо обов'язковості отримання цієї вигоди. Це забезпечить підвищення якості інформації стосовно основних засобів при вирішенні певних управлінських завдань на підприємстві. Крім того, такий характер

ступеня досягнення кінцевої мети (економічної вигоди) аргументовано також за напрямками (видами) діяльності тощо.

Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено вести облік з продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, із застосуванням субрахунків 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Тобто у складі операційної діяльності. Зазначені субрахунки введені на заміну субрахунків 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» і 746 «Дохід від реалізації необоротних активів», які були об'єднані у інвестиційну діяльність. Крім того, субрахунки 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» перейменовано на «Втрати від зменшення корисності активів», а 746 «Дохід від реалізації необоротних активів» на «Інші доходи від звичайної діяльності».

Структуризована нами інформація за видами діяльності із характеристики визнання доходів і витрат щодо основних засобів засвідчує про узагальнення операцій з цими засобами праці в складі двох видів діяльності: операційної та інвестиційної. Відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 71 і 94 суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», відповідно до якого інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів [8].

Отже, наповнені новим змістовним навантаженням субрахунки 712 і 943 суперечать визначенням видів діяльності згідно з чинним законодавством. Крім того, зміст зазначених рахунків не можна прив'язати до інвестиційної діяльності. Ключовим словом у них є «оборотні активи». Пропонуємо для реалізації основних засобів використовувати субрахунки 973 і 743, які вилучені із переліку Плану рахунків внесеними змінами до Інструкції про застосування Плану рахунків обліку. Так реалізацію основних засобів слід відображати на субрахунку 973, назвавши його «Собівартість реалізованих необоротних активів» рахунка 97 «Інші витрати», а доходи – на субрахунку 743, назвавши його «Дохід від реалізації необоротних активів» у складі рахунка 74 «Інші доходи» (рис.1). Вони будуть повністю розкривати зміст і структуру операцій реалізації основних засобів в інвестиційній сфері та не будуть суперечити визначенням видів діяльності. Тобто повністю відповідати критеріальним ознакам інвестиційної діяльності.

Щодо облікових процедур інвестиційної нерухомості, як складової основних засобів, то порядок їх реалізації потребує належного практичного застосовування. Адже новоприйнятий порядок обліку (субрахунки 712, 943) не розповсюджується на процеси вибуття інвестиційної нерухомості (інвестиційної нерухомості, що оцінюється за справедливою вартістю). Якщо реалізація інвестиційної нерухомості здійснюється без попередньої підготовки, то інвестиційна нерухомість переведенню до складу запасів не підлягає [4]. Зазначимо, що, відповідно до П(С)БО 32, «моментом» вибуття інвестиційної нерухомості вважають продаж, передачу у фінансову оренду, ліквідацію, внесення у статутний капітал, переведення з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості, списання при невідповідності критеріям визнання

активів, списання з інших причин [4]. Враховуючи ідентифікацію інвестиційної нерухомості як основних засобів, вважаємо за доцільне операції з вибуття інвестиційної нерухомості та основних засобів прирівнювати. Тому при реалізації інвестиційної нерухомості використовувати запропоновані нами субрахунки 973 «Собівартість реалізованих необоротних активів» і 743 «Дохід від реалізації необоротних активів».

Слід відмітити, що нами розкрито окремі аспекти обліку надходження та вибуття об'єктів основних засобів. Подальшого дослідження потребують питання переоцінки основних засобів, їх амортизації, поліпшення та проведення ремонтів основних засобів, формування показників фінансової та податкової звітності щодо основних засобів. Особливо назрілими дані питання є із прийняттям Податкового Кодексу України.

Висновки. Отже, питання вдосконалення облікових процедур щодо основних засобів потребують змістовності та належного їх методичного забезпечення. У зв'язку з цим, нами запропоновано порядок обліку надходження основних засобів шляхом удосконалення синтетичного та аналітичного їх обліку. Обґрунтовано необхідність визнання інвестиційної діяльності при реалізації основних засобів та внесено пропозиції щодо удосконалення обліку цих операцій. Це забезпечить достовірність облікової інформації про основні засоби, а правомірність їх застосування підтверджується правовими нормами та потребами практики щодо обліку основних засобів.

Література:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 лис. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

2. Гуменюк А. Ф. Проблемні аспекти переведення об'єктів основних засобів до складу інвестиційної нерухомості / А. Ф. Гуменюк, В. В. Яцюк – зб. наук. праць / наук. ред. М. І. Бахмата. Подільської державного аграрно-технічного університету. Випуск 17. Том II. Кам'янець-Подільський 2009 р. – 426 с.

3. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / Задорожний З. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12 – 16.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» затверджену наказом Міністерства фінансів України № 779 від 02 лип. 2007 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» затверджено наказом Міністерства фінансів України № 617 від 07 лис. 2003 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс] / – Режим доступу : [http:// www.pro-u4ot.info](http://www.pro-u4ot.info).

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс] / – Режим доступу : [http:// www.pro-u4ot.info](http://www.pro-u4ot.info).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 бер. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

УДК 504:338

ЕКОНОМІЧНІ МЕХАНІЗМИ ВПЛИВУ НА РАЦІОНАЛЬНЕ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

*Некрасенко Л.А., к.б.н., доцент,
Полтавська державна аграрна академія*

Вивчено вітчизняний досвід застосування економічних механізмів для стимулювання ефективного використання природних ресурсів. У статті досліджуються проблеми еколого-орієнтованого розвитку землегосподарювання АПК, впровадження екологічних податків та збільшення штрафів за порушення природоохоронного законодавства на місцевому рівні.

This article researches into the problem of regulation of the process of utilizing the environment. Devoted to the investigation of the problem of the modern natural resources economic estimation and the improvement.

Постановка проблеми. Природно-ресурсний потенціал країни є складовою частиною національного багатства і потребує його справедливої економічної оцінки. Це необхідно не тільки з метою визначення реальної вартості природних ресурсів, а й для стимулювання вибору шляхів їх раціонального використання на регіональному рівні. Дуже часто спостерігається недооцінка окремих компонентів природного середовища, що призводить до безповоротного виснаження і, як наслідок, – їх повного знищення. Особливо це стосується об'єктів природно-заповідного фонду та проєктованих територій, а також зон рекреацій, які зазнають найбільшого навантаження з боку населення. На жаль, ментальність українців ще не сприяє дбайливому ставленню до природи. Як відомо з історії західних країн, свідомість населення будується на правових та фінансових відносинах держави та її громадян. Тому першочерговим завданням охорони та раціонального природокористування є удосконалення нормативної бази та фінансових важелів, які б сприяли обмеженню потреб природокористувачів у залученні вичерпних природних ресурсів.