

викладається в такому розрізі, який не дозволяє проводити аналіз та оперативний контроль за витрачанням ресурсів.

3. Аналіз структури статей витрат на виробництво шишок хмелю в ПАФ „Дружба” Черняхівського району показав, що найбільшу питому вагу у структурі прямих витрат займає: заробітна плата – до 24,6%, органічні добрива – до 26,8%, засоби захисту рослин – до 11,2%, паливо-мастильні матеріали – до 17,8%, витрати на утримання основних засобів – до 9,6 %.
4. В зв’язку з тим, що склад витрат виробничої собівартості діючої форми 50 с-г довідки 1 „Структура виробничої собівартості за видами сільськогосподарської продукції – рослинництво” не відповідає їх переліку регламентованому П(С)БО 16 „Витрати”, то останній доцільно привести у відповідність до діючого стандарту.
5. Оскільки, засоби захисту рослин мають важливе значення для підвищення продуктивності галузі рослинництва, пропонуємо їх у формі 50 с-г довідки 1 „Структура виробничої собівартості за видами сільськогосподарської продукції – рослинництво” виділити окремою позицією у складі прямих матеріальних витрат.

Список використаної літератури:

1. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-ст «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств за 200_ рік», затв. наказом Державного комітету статистики України від 05.11.2004 р. № 607.
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) с.-г. підприємств, від 18 травня 2001 р.
3. П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 року № 87.
4. П(с)БО 16 «Витрати», затверджено наказом Мінфіну України від 31.12.99 року № 318.
5. Шабранський А.С. Довідник з хмелярства // А.С.Шабранський, В.М.Шуляр, М.Г.Ковтун, В.М.Венгер, Р.І.Рудик. – Житомир: Полісся, 2000. – 119 с.

УДК 657:631

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

Ю. С. Цал-Цалко, д. е. н., професор

Житомирський національний агроекологічний університет

Tsal-Tsalko Y. S. «Registration providing of depreciation policy of enterprises»

The estimation of the existent methodical going is conducted near the construction of the system of depreciation policy of agricultural enterprises and its basic elements are certain to new registration direction of forming of facilities for investment activity.

Цал-Цалко Ю.С. «Учетное обеспечение амортизационной политики предприятий»

Проведено оценок существующих методических подходов к построению системы амортизационной политики сельскохозяйственных предприятий и определено основные ее элементы по новому учетному направлению формирования средств для инвестиционной деятельности.

Постановка проблеми. Трансформаційна криза в кінці минулого століття майже повністю зупинила інвестиційний процес у сільському господарстві. Обсяги інвестицій в основний капітал галузі у 2000 р. становили лише 4,2 % від рівня 1990 р. З 2001 р. аграрні інвестиції набули позитивних темпів зростання і за 8 років збільшилися майже у 8 (7,85) разів. Найуспішнішим був 2008 рік, коли річне піднесення цього показника досягло 43,2 % при скороченні інвестицій в цілому у національній економіці на 2,6 %. Але в першому півріччі 2009 р. відбулося значне падіння обсягів інвестицій в основний капітал як в цілому в економіці України (56,7% від рівня 2008 р.), так і в її аграрному секторі (54,3 %) [8]. При цьому, рівень зносу основних засобів є наразі критичним та на початок 2009 р. становив 45,7 %, а питома вага повністю зношених їх об'єктів дорівнювала 6,7 %.

Вихід з такого становища неможливий без активізації процесу пошуку та залучення додаткових інвестиційних ресурсів як із зовнішніх, так і внутрішніх джерел. Головне навантаження у вирішенні цього завдання покладається на впровадження ефективної амортизаційної політики, яка, являючись складовою частиною економічної політики держави, виступає в якості найважливішого інструменту впливу держави на економічні процеси в країні і, як елемент управління економікою, слугує одним із серйозних факторів стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання. „... в період кризових явищ в економіці, що спостерігаються останнім часом, амортизаційні відрахування є найреальнішим джерелом фінансування процесів оновлення й модернізації основних фондів” [5].

Метою дослідження є оцінка наявних методичних підходів щодо побудови системи амортизаційної політики сільськогосподарських підприємств та визначення основних її елементів в новому обліковому напрямі формування коштів для інвестиційної діяльності.

Викладення основного матеріалу. В сучасних умовах політика у сфері нормування амортизаційних відрахувань сільськогосподарськими підприємствами фактично не регулюється як державою, так і власниками, а є прерогативою їх облікового персоналу.

Між тим, як показує моніторинг, на сільськогосподарських підприємствах відсутній економічно обґрунтований підхід до формування норм амортизаційних відрахувань [1] (табл.1).

Як видно з табл. 1, в 2008 р. фактичні норми амортизації зменшилися в порівнянні з 2005 р. як в цілому по Україні, так і за більшістю регіонів, що свідчить про зниження формування ресурсів на оновлення основних засобів. Середньорічний рівень норм амортизації за досліджуваний період досить низький та становить лише 6,3 %, а амплітуда міжрегіональних розбіжностей становить від 4,2 % у Чернігівській області до 12,1 в Закарпатській. Найбільше можливостей протягом чотирьох останніх років для реалізації інноваційно-інвестиційної політики мали Донецька (10,6 %) та Закарпатська області (12,1%), а найменше – АРК Крим, Волинська, Житомирська, Херсонська та Чернігівська області, в яких норми амортизації не перевищують 5 %. За таких умов термін оновлення основних засобів в цілому по Україні становить майже 16 років.

Для активізації політики відтворення майнового потенціалу сільськогосподарськи підприємства повинні переглянути нормування амортизаційних відрахувань.

Таблиця 1

Моніторинг норм амортизації основних засобів підприємств сільського і лісового господарства та пов'язаних з ними послуг

Регіони (області)	Роки, %				Зміна за 2005 – 2008 роки (+/-)	Середньорічна норма амортизації, %	Термін оновлення (роки)
	2005	2006	2007	2008			
Автономна Республіка Крим	6,1	4,1	4,4	4,6	-1,5	4,8	20,8
Вінницька	8,4	5,2	5,9	7,8	-0,6	6,8	14,7
Волинська	6,3	4,0	3,9	5,4	-0,9	4,9	20,4
Дніпропетровська	10,8	5,6	4,8	6,1	-4,7	6,8	14,7
Донецька	16,6	7,6	8,7	9,3	-7,3	10,6	9,5
Житомирська	7,4	3,5	3,2	4,6	-2,8	4,7	21,4
Закарпатська	19,1	14,1	8,8	6,3	-12,8	12,1	8,3
Запорізька	8,5	4,8	5,2	5,8	-2,7	6,1	16,5
Івано-Франківська	6,4	5,8	4,7	6,2	-0,2	5,8	17,3
Київська	8,9	5,8	6,1	5,3	-3,6	6,5	15,3
Кіровоградська	10,0	5,2	5,6	6,2	-3,8	6,8	14,8
Луганська	8,5	4,8	4,7	6,2	-2,3	6,1	16,5
Львівська	7,7	4,7	5,6	7,7	0,0	6,4	15,6
Миколаївська	6,6	4,2	3,9	6,0	-0,6	5,2	19,3
Одеська	8,9	5,1	5,9	5,3	-3,6	6,3	15,9
Полтавська	9,6	5,5	5,8	8,0	-1,6	7,2	13,8
Рівненська	6,9	4,1	3,7	6,0	-0,9	5,2	19,3
Сумська	9,7	4,8	5,3	6,6	-3,1	6,6	15,2
Тернопільська	7,6	5,8	8,5	7,5	-0,1	7,4	13,6
Харківська	12,4	4,6	5,4	6,4	-6,0	7,2	13,9
Херсонська	5,7	3,8	4,0	5,7	0,0	4,8	20,8
Хмельницька	8,9	4,5	4,8	6,2	-2,7	6,1	16,4
Черкаська	10,1	6,2	6,7	6,9	-3,2	7,5	13,4
Чернівецька	5,9	4,2	3,9	6,3	0,4	5,1	19,7
Чернігівська	5,7	3,3	3,2	4,5	-1,2	4,2	24,0
м. Київ	6,9	4,8	6,8	6,3	-0,6	6,2	16,1
м. Севастополь	3,0	3,2	3,6	4,3	1,3	3,5	28,4
Україна	8,7	5,0	5,3	6,2	-2,5	6,3	15,9

*Розраховано за даними: [2; 3; 4]

Проведений нами аналіз елементів вітчизняної облікової політики виявив ряд суб'єктивних чинників, що можуть впливати на формування безпосередньо сум амортизаційних відрахувань, а також інших економічних показників.

Вже у самому визначенні основних засобів закладено принаймі два дискусійні положення, що можуть, в залежності від їх суб'єктивного трактування підприємствами, впливати на подальший розвиток їх амортизаційної політики. Однією з умов віднесення об'єкту до основних засобів є очікуваний термін їх корисної експлуатації, який повинен перевищувати один рік або операційний цикл, якщо він відрізняється від року; іншою – вартісне розмежування об'єктів основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів. Обидва ці показники є результатом прийняття управлінських рішень на підприємстві, наслідки яких можуть виражатися в різних варіантах амортизаційної політики.

Отже, першим суб'єктивним кроком для зарахування об'єкту до складу основних засобів є визначення в цілому його належності до необоротних або оборотних активів. Цей етап є досить важливим, оскільки буде визначати в подальшому взагалі необхідність розробки амортизаційної політики.

Наступний крок полягає в розмежуванні необоротних активів на власне основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи. Результативне рішення на цій стадії впливатиме на механізм реалізації бухгалтерської концепції амортизаційної політики, що впроваджується через можливість використання підприємствами різних методів нарахування амортизації. Так, зарахувавши актив до складу основних засобів, підприємство має право нараховувати амортизацію за одним з п'яти методів: прямолінійним, виробничим, кумулятивним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Якщо ж майно було визнано малоцінним необоротним матеріальним активом, крім вище зазначених методів суб'єкт господарювання може скористатися спрощеним механізмом нарахування амортизації: 50 % вартості відноситься на витрати у першому місяці експлуатації об'єкту, а інші 50 % - в останньому місяці або 100 % вартості амортизується відразу при вводі майна в дію. Цей елемент обліково-амортизаційної політики дозволяє суттєво впливати на значення таких показників як, наприклад, сума нарахованого зносу, амортизаційний фонд, витрати, залишкова вартість основних засобів та майна в цілому, фінансовий результат підприємства.

Практика свідчить, що основними методами, які використовуються в сільському господарстві є прямолінійний та виробничий, а вартісна межа встановлюється в розмірі 1000 грн. аналогічно до податкового законодавства.

Дещо відрізняється від бухгалтерської концепції податкова складова амортизаційної політики, націлена на визначення темпів фінансового відшкодування основних засобів за рахунок зменшення оподаткованого прибутку на суму амортизаційних відрахувань та отримання податкової знижки. За фіскальною концепцією норми амортизації чітко визначені законодавством щодо чотирьох груп основних фондів, які, варто відмітити, не співпадають з групами у бухгалтерському обліку. Серед останніх ліберальних змін податкового законодавства є впровадження так званих прискореної та бонусної амортизації [6]. На жаль, останні мають досить обмежену сферу застосування лише щодо об'єктів космічної діяльності, літакобудування, технологічних парків. Водночас, такий пріоритетний вид економічної діяльності як сільське господарство, лишається поза увагою податкового інвестиційно-інноваційного регулювання.

Чимало підстав для роздумів має процес відображення нарахованої амортизації в системі бухгалтерських рахунків щодо формування витрат підприємства. Це стосується умовних дій облікових працівників щодо:

- формування об'єктів основних засобів, які використовуються в господарській діяльності за окремими аналітичними рахунками витрат (рахунки 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»);

- розподілу нарахованої амортизації, яка прямо не відноситься на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури та види тварин). Зокрема, на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати» обліковуються, а в кінці звітного періоду відносяться на собівартість продукції окремих культур, робіт і послуг розрахунковим методом амортизаційні відрахування:

- тракторів - пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- грунтообробних машин - пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;
- сівалок - пропорційно площі посіву культур;
- технічних засобів для збирання врожаю - прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;
- машин для внесення в ґрунт добрив - пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- приміщень для зберігання продукції - пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду;
- тваринницьких приміщень, де розміщено декілька видів худоби - пропорційно зайнятій площі;
- допоміжних та підсобних (промислових) виробництв - пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій.

■ визначення загальної суми витрат, складовою яких є амортизація по об'єктах обліку.

Для того, щоб нарахувати амортизацію за положеннями Проекту податкового кодексу [7] необхідно виконати наступні умовні дії:

1. Визначити об'єкти основних засобів, які підлягають амортизації, особливо в частині невикористаних засобів, які не використовуються в господарській діяльності.
2. Здійснити розподіл об'єктів основних засобів на 16 класифікаційних груп.
3. Вибрати методи для нарахування амортизації за окремими об'єктами основних засобів.
4. Застосувати визначені в нормативному порядку мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів.
5. Розрахувати базові показники використання об'єктів, щоб визначити амортизаційні ставки.

„Подвійний облік ведення амортизаційної політики на підприємствах не дає змоги однозначно оцінити стан основних фондів. Як свідчать статистичні дані, економічна амортизація більша за податкову, тому підприємства змушені значну частину економічної амортизації спрямовувати на сплату податку на прибуток, що, у свою чергу, знижує відтворювальні можливості амортизаційного фонду” [5].

Пояснити такий стан речей можна не стільки потребами в інформації для прийняття управлінських рішень, скільки існуючими підходами в бухгалтерській науці, які обґрунтовують необхідність в умовних даних щодо залишкової вартості об'єктів основних засобів і виробничої собівартості продукції.

Проведений вище аналіз облікового процесу амортизаційних відрахувань дозволяє нам зробити важливий висновок про те, що усі сучасні вітчизняні підходи до обліку амортизації перебувають під сильним часовим впливом з проміжком двадцять років, протягом якого відбулися суттєві зміни в економіці України.

Конкурентні переваги підприємства в кінцевому рахунку втілюються не у виробничій собівартості продукції, що створюється на підприємстві, а її реалізацією на ринку. Продаж продукції, що має конкурентну перевагу або створеної з використанням на підприємстві внутрішньої конкурентної переваги, дозволяє одержати ефект. За таких умов можна відмовитися від діючої схеми облікового процесу амортизаційних відрахувань.

Для створення ринкової амортизаційної політики необхідно і можливо здійснити наступні дії:

1. Визначити підприємствам єдині норми амортизації в цілому щодо всіх об'єктів основних засобів в залежності від їх КВЕД. Для сільськогосподарських виробників це може бути річна амортизаційна ставка 18-24 % або місячна 1,5 – 2 % до первісної вартості об'єктів на рахунку 10 «Основні засоби». Водночас немає потреби в рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

2. Нараховувати амортизацію за прямолінійним методом, сума якої буде надавати власнику інформацію про цільову величину коштів, яку необхідно використовувати на інвестиційну діяльність.

3. За бухгалтерськими рахунками нараховану амортизацію відобразити тільки в синтетичному розрізі за дебетом рахунку 83 «Амортизація» (без субрахунків) і кредитом рахунку 13 «Знос необоротних активів» (без субрахунків) з віднесенням нарахованих сум з рахунку 83 в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

4. Виробничу собівартість продукції визначати виходячи з матеріальних та прирівняних до них витрат, оплати праці і коштів відрахованих на соціальні заходи, що пов'язані з утриманням робочої сили та формуванням її потенціалу і вартості. Ці витрати відображають ефективність використання всіх ресурсів, які надаються працівникам для створення об'єктів діяльності. Різниця між чистим доходом і визначеною таким чином виробничою собівартістю буде формувати прибуток типу Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization [9], що є основним економічним показником зарубіжних підприємств.

Висновки і перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Діюча система формування і обліку амортизаційних відрахувань не забезпечує адекватної оцінки основних засобів, створення ресурсів інвестиційної діяльності, точного і обґрунтованого визначення виробничої собівартості.

2. Повний управлінський цикл в системі амортизаційної політики можна створити без значної кількості умовних розрахунків з використанням спрощених підходів до облікового процесу формування коштів для інвестиційної діяльності.

Подальші дослідження щодо амортизаційної політики підприємства доцільно проводити в напрямі формування інформаційної бази для управління коштами нарахованої амортизації.

Список використаної літератури:

1. Мороз Ю. Ю. Моніторинг амортизаційної політики та її стану в сільськогосподарських підприємствах України // Вісник Житомирського технологічного університету, 2010. – № 2. – С. 186 – 193.
2. Основні засоби України у 2005 році : статистичний бюлетень. – К. : Держкомстат України, 2006. – 369 с.

3. Основні засоби України у 2007 році : статистичний бюлетень. – К. : Держкомстат України, 2008. – 302 с.
4. Основні засоби України у 2008 році : статистичний бюлетень. – К. : Держкомстат України, 2009. – 207 с.
5. Потенціал національної промисловості: цілі та механізми ефективного розвитку / Кіндзерський Ю.В., Якубовський М.М., Галиця І.О. та ін.; за ред. Ю.В.Кіндзерського – К.: Інститут економіки та прогнозування НАН України, 2009. – 928 с.
6. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
7. Проект податкового кодексу України // Урядовий кур'єр № 141 від 03.09.2010 р.
8. Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави: національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К. : НВЦ НБУВ, 2009. – 687 с.
9. Цал - Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник. – Вид. 2-ге, доповнене. – Житомир: ЖОО ГО «Спілка економістів України», 2009. – 504 с.

УДК: 631.162:658.17:338.43

АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОЇ СФЕРИ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

*Ю.О. Часник, викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Херсонський державний аграрний університет*

Y. Chasnik «Analytical accounting of indirect charges of enterprises of agrarian sphere: problems and ways of their decision»

The main problems and ways to improve the series offered practical recommendations to improve the analytical accounting of indirect costs of agricultural enterprises.

Keywords: analytical accounting, agricultural enterprises, indirect costs, management system, inventory, implementation. Ю. Часник «Аналитический учет косвенных расходов предприятий аграрной сферы: проблемы и пути их решения»

Определены основные проблемы и раскрыты пути усовершенствования, предложены практические рекомендации по совершенствованию аналитического учета косвенные затрат сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: аналитический учет, аграрные предприятия, косвенные затраты, система управления, запасы, реализация.

Вступ. Впровадження належного порядку ведення є важливою передумовою створення на кожному суб'єкті господарювання ефективної системи управління та контролю непрямих витрат. Організації аналітичного обліку непрямих витрат у сільськогосподарських підприємствах не приділяється належної уваги, а транзакційні витрати випущені із поля зору взагалі, про що свідчить здійснений нами аналіз положень нормативних актів, щодо забезпечення бухгалтерського обліку підприємств аграрної галузі.

Постановка завдання. Основними завданнями даної статті є розкрити шляхи удосконалення аналітичного обліку та порядку розподілу непрямих витрат сільськогосподарських підприємств. Вітчизняні вчені неодноразово наголошували на погіршенні стану, а отже на необхідності покращення порядку ведення аналітичного обліку витрат суб'єктів господарювання аграрної сфери, саме тому дослідження даного питання є актуальним

Виклад основного матеріалу. До непрямих витрат аграрних підприємств відносяться транспортно-заготівельні витрати, витрати на утримання складського господарства, загальнопромислові витрати рослинництва, загальнопромислові витрати тваринництва,