

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БОНДАР МИКОЛА ІВАНОВИЧ

УДК 657.421

ОБЛІК І АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(на матеріалах аграрних підприємств Київської області)

Спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

КИЇВ – 2001

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку та аудиту в сільському господарстві Київського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент

Коцупатрий Михайло Миколайович,

Київський національний економічний університет,

декан факультету аграрного менеджменту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор

Кірейцев Григорій Герасимович

Національний аграрний університет, м.Київ,

професор кафедри обліку і аудиту

в сільському господарстві

кандидат економічних наук, доцент

Слободян Володимир Дмитрович

Подільська державна аграрно-технічна академія,

м.Кам'янець-Подільський, завідувач кафедри бухгалтерського

обліку і фінансів

Провідна установа: Тернопільська академія народного господарства Міністерства науки і освіти України, кафедра бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві, м.Тернопіль.

Захист дисертації відбудеться "27" червня 2001 р. о 14 - 00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.02 Київського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, аудиторія 317.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного економічного університету за адресою: 03680, м. Київ, просп. Перемоги, 54/1.

Автореферат розіслано "25" травня 2001 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

Поддєрьогін А.М.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки пов'язаний з кардинальними змінами в структурі та формах власності, а також – в організації та управлінні виробництвом. Це зумовлює необхідність вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Трансформація обліку здійснюється в рамках реалізації стратегічного курсу нашої держави на інтеграцію до світового економічного простору, що передбачає адаптацію законодавства України до європейського рівня.

Діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов. Вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їх рівень.

Головною передумовою здійснення будь-якого виробничого процесу є наявність відповідних засобів праці. Вони становлять близько 70%, а з урахуванням землі – близько 90% активів аграрних підприємств. Їх склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність підприємства.

Отже, роль і значення засобів праці у виробничому процесі та значна їх частка в загальній вартості активів і визначають основний зміст категорії “основні засоби”.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу і аудиту основних засобів внесли вчені-економісти М.Я.Дем'яненко, Г.Г.Кірейцев, М.Т.Білуха, О.М.Голованов, Л.І.Гомберг, М.В.Кужельний, Л.К.Сук, В.П.Завгородній, В.Ф.Палій, В.В.Сопко, В.Г.Лінник, Н.Ф.Огійчук та інші вчені.

Дослідження теоретичних положень та діючої практики організації обліку основних засобів в умовах трансформації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів дозволили визначити коло проблем, що гальмують процес управління виробництвом та знижують ефективність використання основних засобів. До таких проблем належать різні підходи до визначення сутності основних засобів та методики їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку, відсутність сталої визначеності складу основних засобів. Поряд з розкриттям сутності та методики обліку основних засобів особливої актуальності набувають дослідження проблеми нарахування амортизації, розвитку та вдосконалення в цілому системи амортизації, уточнення її ролі у відтворювальному процесі, а також фінансового контролю ефективності використання основних засобів у виробничому процесі.

Теоретична й практична значимість обліку та аудиту основних засобів, недостатній рівень їх дослідження стосовно сучасних потреб управління та дискусійність багатьох теоретичних положень обумовили вибір теми і визначили цільову спрямованість дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Київського національного економічного університету з теми “Організація і методологія обліку, аналізу і контролю в галузях народного господарства” (номер державної реєстрації 0198U000785). Під час розробки цієї теми автором внесено ряд пропозицій щодо вдосконалення обліку основних засобів, уточнено методику обліку та аудиту їх наявності і використання.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розробка науково обґрунтованих рекомендацій та пропозицій щодо вдосконалення методики обліку і аудиту основних засобів в аграрних підприємствах. Досягнення вказаної мети передбачає послідовне вирішення таких завдань:

- уточнення економічної сутності основних засобів;
- обґрунтування нової класифікації основних засобів;
- визначення концепції оцінки основних засобів та напрямків її вдосконалення;
- узагальнення міжнародного досвіду та особливостей обліку основних засобів на основі

Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО);

- визначення раціональної системи нарахування та обліку амортизації основних засобів;
- удосконалення методики обліку наявності та використання основних засобів;
- поглиблення методики аудиту основних засобів.

Предметом дослідження є теорія і практика обліку та аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження є облік і аудит основних засобів на підприємствах аграрного сектору економіки.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертації є системний підхід до розкриття економічної сутності основних засобів та процесу їх відтворення. До основних загально наукових методів дослідження, що використані автором, слід віднести діалектичний метод пізнання, логічний та структурно-функціональний методи. При дослідженні використовувались методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу і синтезу, порівняння, вибіркового обстеження та групування, а також інші прийоми економіко-статистичного дослідження.

Статистичну та фактологічну основу дослідження становлять законодавчі та нормативні акти по врегулюванню операцій з основними засобами, матеріали Держкомстату України та облікові дані аграрних підприємств Київської області.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дисертаційного дослідження полягає в наступному:

- уточнено визначення економічних категорій “основні засоби”, “знос”, “амортизація основних засобів”;
- розроблено рекомендації щодо вдосконалення методичних підходів до оцінки основних засобів;
- розроблено практичні рекомендації щодо вибору методів нарахування амортизації основних засобів;
- запропоновано раціональну систему нарахування й обліку амортизації основних засобів;
- внесено пропозиції щодо вдосконалення форм первинного обліку наявності та руху основних засобів;
- уточнено методику аналітичного й синтетичного обліку основних засобів;
- обгрунтовано потребу та внесено пропозиції щодо вдосконалення методики проведення аудиту ефективності здійснення капітальних інвестицій.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і конкретних рекомендацій з удосконалення методики обліку основних засобів, їх оцінки та нарахування амортизації, методики проведення аудиту основних засобів, а також посилення пізнавальної, інформаційної та контрольної функцій обліку в управлінні виробництвом.

Це дало можливість удосконалити методику обліку продуктивних тварин на племінних підприємствах системи Укрплемоб’єднання Міністерства аграрної політики України (довідка від 15 грудня 2000 р. №10), методику обліку основних засобів, порядок нарахування амортизації та посилити контроль за використанням основних засобів на СВAT “Агрокомбінат “Калита” Броварського району Київської області (довідка від 05 грудня 2000 р. № 12).

Запропоновані в дисертаційній роботі принципи класифікації та оцінки основних засобів впроваджені й використовуються в роботі ТОВ “Агроремтехбуд” Броварського району Київської області для обліку основних засобів (довідка від 20 грудня 2000 р. № 4).

Результати дисертаційного дослідження використовуються для теоретико-методичного забезпечення в навчальному процесі Київського національного економічного університету при викладанні дисциплін: “Основи аудиторської діяльності”, “Аудит”, “Організація і методика проведення аудиту”, “Економічний аналіз”, “Фінансовий облік” (довідка від 28 вересня 2000 р.).

Апробація результатів дисертаційного дослідження. Основні положення і результати, викладені в дисертації, доповідалися і дістали схвальну оцінку на міжнародній

науково-практичній конференції "Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні" (м.Київ, 2000 р.); міжнародній науково-практичній конференції "Аграрная экономика: история, проблемы, перспективы" (Республіка Білорусь, м.Горки, 2000 р.); міжвузівській конференції "Проблеми розвитку фінансової системи та обліку" (м. Львів, 2000 р.).

Публікації. Результати дисертаційного дослідження викладено в дев'яти наукових працях загальним обсягом 2,2 д.а. опублікованих у наукових журналах і збірниках наукових праць, з них п'ять у фахових виданнях, які є в переліку наукових видань ВАК України обсягом 1,6 д. а.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи налічує 215 сторінок друкованого тексту, 21 таблицю на 21 сторінці, 10 рисунків на 10 сторінках, 8 додатків на 8 сторінках. Список використаних джерел містить 156 найменувань на 14 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обгрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету й основні завдання дослідження, відображено методичне та інформаційне забезпечення, наукова новизна і практичне значення розроблених в дисертаційній роботі рекомендацій.

У **розділі 1 "Теоретичні основи побудови обліку основних засобів"** за результатами проведених досліджень щодо визначення економічної сутності основних засобів, їх складу та уточнення термінології зроблено висновок, що хоч дискусії з цих питань ведуться десятиріччями, проте ще й досі не досягнуто необхідної чіткості та послідовності в їх вирішенні. Відсутність єдиної термінології при наявності різної методичної й теоретичної бази призводить до плутанини та необгрунтованих ускладнень, що мають бути виключеними.

В дисертаційній роботі, на базі критичної оцінки змісту спеціальної літератури, розкрито економічну сутність основних засобів, визначено відмінність категорій "основні засоби" та "основні фонди". Якісна відмінність цих категорій полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому виразі кошти, затратені на засоби праці. Крім того, слід відзначити, що ця категорія виникла історично внаслідок спроби уникнути в свій час категорії "капітал".

Діюча практика сьогодення показує, що від категорії "основні фонди" доцільно відмовитися взагалі. Вказана пропозиція направлена на те, щоб система важливих економічних показників, які характеризують наявність та використання основних засобів, повинна називатись так, щоб вона

відображала їхню економічну сутність.

Вивчивши сутність визначення “основні засоби” згідно П(С)БО 7 “Основні засоби”, слід відмітити, що термін “операційний цикл” згідно П(С)БО 2 “Баланс” не повністю може бути застосований до основних засобів, оскільки момент їх придбання дуже часто не збігається з моментом введення в експлуатацію.

Особливої актуальності в останній час набули питання щодо складу об’єктів основних засобів. Результати дослідження показали, що пропозиції щодо виключення зі складу основних засобів продуктивних тварин, висвітлені в економічній літературі, є недоцільними. Свої пропозиції автори мотивують тим, що продуктивні тварини є своєрідним видом засобів виробництва, які виконують функції як засобів, так і предметів праці, і тому віднесення їх до тієї чи іншої групи має умовний характер. Посилаючись на досвід зарубіжних країн (Німеччини, Словенії, Польщі), вони пропонують продуктивну худобу виключити із групи основних засобів і включити її в групу тварин на вирощуванні та відгодівлі. Автори припускають, що в цьому разі відпадуть такі проблеми, як нарахування амортизації на продуктивну худобу, облік її приросту, будуть спрощені розрахунки показників використання основних засобів, їх складу тощо.

Дійти правильного висновку щодо того, відносити продуктивну дорослу худобу до складу основних засобів чи ні, можна лише розглядаючи худобу з точки зору її господарського призначення та корисності. Проведені в дисертації дослідження показали, що близько 60% вартості витрат на формування основного стада продуктивної худоби залишається недоамортизованою. Недоамортизована вартість – це прямі збитки вкладених в основні засоби коштів та спотворення собівартості одержаної продукції. Причому, штучне заниження витрат виробництва позбавляє підприємства коштів, необхідних для самофінансування. А тому очікуваний приріст живої маси дорослої продуктивної худоби має розглядатися як супутня продукція, причому її оцінка має здійснюватися тільки в разі фактичного оприбуткування живої маси після вибракування тварини з основного стада.

Отже, нарахування амортизації на продуктивну худобу дозволить підприємствам відтворювати поголів’я основного стада за рахунок амортизаційних відрахувань, покривати частину збитків, що мають місце внаслідок передчасного (раптового) вибракування тварин.

Позитивним на сьогодні є виключення зі складу багаторічних насаджень молодих насаджень. Хоча чіткого обґрунтування такого підходу в нормативних документах не існує, але такий висновок можна зробити на основі слідуючих міркувань:

-молоді багаторічні насадження не відповідають критеріям визначення об'єкту основних засобів згідно П(С)БО 7 "Основні засоби" як такі, що неспроможні виконувати самостійні функції плодоносного саду, а отже вони не є закінченим засобом праці;

- молоді багаторічні насадження не є об'єктом амортизації, а в П(С)БО 7 визначено, що об'єктом амортизації є всі основні засоби (крім землі).

В дисертації доводиться, що невирішеними є питання обліку і контролю основних засобів неінвентарного характеру (капітальні витрати на поліпшення земель, лісових і водних ресурсів). Віднесення до складу основних засобів неінвентарних об'єктів ускладнює процес їх первинного обліку, оскільки відсутні нормативні документи з урегулювання цих питань, зокрема інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів. Це ускладнює також проведення інвентаризації основних засобів. Об'єкти основних засобів неінвентарного характеру не мають матеріально-речової структури, що не є властивим категорії основні засоби. А тому ці витрати доцільно розподіляти між об'єктами обліку витрат конкретної галузі пропорційно зайнятій площі протягом певного періоду часу.

При вивченні складу основних засобів слід враховувати те, що поняття "основні засоби" за економічним змістом є ширшим порівняно з його тлумаченням у практиці бухгалтерського обліку, а тому класифікація має здійснюватися так, щоб групування засобів праці правильно і найбільш повно розкривало їх економічний зміст, що сприятиме підвищенню ефективності управління виробництвом.

В роботі обґрунтовано недоцільність поєднання в обліку і відображення в балансі, як єдиного, виробничих і невиробничих основних засобів, оскільки останні є активом, що відображає тільки матеріальні цінності підприємства, а не виконує функцій засобів праці та не відображує виробничі потужності підприємства.

До важливих проблем бухгалтерського обліку, висунутих практикою, належить порядок оцінки основних засобів та його удосконалення, тому що від нього у багатьох випадках залежить об'єктивність усієї бухгалтерської інформації. Визначення єдиних принципів оцінки основних засобів у масштабах країни дасть змогу порівнювати показники однорідних засобів різних галузей народного господарства, робити їх узагальнення. Розглядаючи проблему оцінки основних засобів, слід вирішити дві основні питання: на який момент її встановлювати і на якому рівні. Оцінка може бути встановлена: на дату придбання (первісна вартість), на поточний момент (відновлювальна вартість) і на майбутнє.

Переваги обліку основних засобів за первісною вартістю не викликають сумніву, однак методи оцінки за цим критерієм повністю виключають можливість впливу інфляції та інших

ринкових змін на формування ціни. Тому особливо важливе значення має оцінка на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дає змогу провести зіставлення вартості об'єктів, що відображені в обліку. Майбутня оцінка має значення для розробки прогнозних розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності діяльності підприємства, а також відображення фактичного фінансового стану в звітності підприємства.

Розвиток ринкових відносин в Україні та вдосконалення методики бухгалтерського обліку на основі МСБО, значне розширення прав підприємств у використанні основних засобів істотно змінили роль амортизації основних засобів, що стає одним з найважливіших факторів економічного стимулювання розвитку виробництва.

Проведене дослідження підтверджує дискусійність питання стосовно тотожності понять “зносу” та “амортизації”. В дисертації встановлено взаємозв'язок між зносом, амортизацією та зношуванням. Поняття “амортизація” впливає з об'єктивної особливості функціонування засобів праці в процесі виробництва і створення вартості. Амортизаційні відрахування повинні виконувати функції по відтворенню основних засобів у процесі їх використання з метою створення продукту. Зносу підлягають усі основні засоби, незалежно від їх участі у виробництві (виробничі, невиробничі).

Запроваджена податкова (фіскальна) концепція не враховує зв'язку між зносом і амортизацією. У цьому випадку державні органи не розраховують нормативний строк експлуатації, а незалежно від нього встановлюють річну норму амортизації.

На основі узагальнення результатів дослідження з даної проблеми зроблено висновок, що не існує “бухгалтерської” та “податкової” амортизації, це розмежування є штучним і недоцільним у практичній діяльності підприємств. Вказані недоречності, не виправдані ускладнення обліку та методики нарахування амортизації пояснюються механічним запозиченням досвіду окремих зарубіжних країн, фрагментарним його використанням, без належного узгодження з іншими сторонами господарської діяльності, а також втручанням податкових органів у формування визначення окремих економічних категорій. Державна амортизаційна політика повинна обмежуватись лише загальними принципами, а не деталізацією порядку нарахування амортизації основних засобів на підприємствах.

В розділі 2 “Стан обліку основних засобів та шляхи його вдосконалення” проведено аналіз стану діючої практики обліку операцій з основними засобами.

Як показує досвід сільськогосподарських підприємств, діючий порядок обліку основних засобів (навіть з використанням інвентарних карток) має ряд недоліків. Адже після того, як був

затверджений пакет форм первинних документів для обліку основних засобів, сталися значні зміни в самій організації бухгалтерського обліку, внаслідок чого значна частина передбачуваної в документах інформації просто втратила своє значення і на підприємствах не використовується, а необхідні реквізити, що визначені П(С)БО 7 "Основні засоби", в них відсутні.

Із введенням в дію П(С)БО 7 "Основні засоби" необхідно ввести додаткові показники до регістрів аналітичного обліку основних засобів. Такими додатковими показниками можуть бути: строк корисного використання (експлуатації) об'єкта; ліквідаційна вартість; справедлива вартість; сума дооцінки або уцінки об'єктів; метод нарахування амортизації. Такі показники доцільно ввести до акту приймання-передачі основних засобів (ф. 03-1), інвентарної картки (ф. № 03-6). Зміну відповідних показників (наприклад, строку корисного використання) доцільно відображувати і в інвентаризаційних описах, де вказуються попереднє і нове значення показника.

В дисертації наголошується важливість вирішення проблеми інвентарного обліку тварин основного стада, оскільки облік тварин має певні особливості порівняно з іншими основними засобами. Відсутня форма регістру аналітичного обліку основних засобів, що містила б такі реквізити: первісна вартість тварини, ліквідаційну вартість, метод нарахування амортизації, інвентарний номер, порода, кличка, очікуваний строк використання, місце знаходження і матеріально-відповідальну особу. З метою вдосконалення інвентарного обліку продуктивних тварин основного стада в дисертації запропоновано при переведенні продуктивних тварини в основне стадо складати, поряд з актом на переведення тварини в основне стадо, інвентарну картку продуктивної худоби, причому, і в першому, і в другому документі мають бути зазначені раніше обов'язкові реквізити. Книга обліку тварин і птиці на фермі виконуватиме функції інвентарного списку продуктивних тварин основного поголів'я.

В дослідженні зауважується, що з метою прийняття управлінських рішень, здійснення контролю за ефективністю капітальних інвестицій, використанням основних засобів, рахунок 15 "Капітальні інвестиції" необхідно застосовувати з метою накопичення інформації про надходження основних засобів за різними каналами: внески до статутного капіталу; довгострокові інвестиції в об'єкти будівництва, що виконуються способами як підрядним, так і господарським; довгострокові інвестиції в придбані об'єкти основних засобів; надходження об'єктів основних засобів на умовах безоплатної передачі; на умовах надходження від власного виробництва та вирощування; виявлені лишки при інвентаризації тощо. Така інформація дозволяє проводити аналіз щодо методів оновлення та поповнення основних засобів на підприємстві.

Земля є специфічним видом основних засобів, особливо для сільськогосподарських підприємств, оскільки вона є унікальним і найбільш цінним засобом виробництва в сільському

господарстві. Пропозиції вітчизняних економістів щодо застосування окремого синтетичного рахунка для відображення вартісної оцінки землі є необґрунтованими. Це пов'язано з тим, що земельні ресурси є одним із видів основних засобів, хоч і мають свою специфіку та унікальність. Застосування окремого синтетичного рахунка для обліку земельних ділянок не покращить методологічний підхід в обліковому процесі та не дозволить мати необхідну додаткову інформацію, крім тієї, що відображена на субрахунку 101 “Земельні ділянки”.

Проте, доцільним і корисним для оцінки фінансового стану підприємства було б вирізнене відображення в балансі вартісної оцінки власних земельних ділянок. На жаль, в активі балансу немає окремої статті, де відображалась би вартість землі, що належить господарству. А тому в дисертації запропоновано до Балансу підприємства (ф. №1) додатково ввести статтю 033 “Земельні ресурси”. Облік поставленої на баланс землі по субрахунку 101 “Земельні ділянки” запропоновано організувати в реєстрі на зразок земельно-шнурової книги за кількісними та якісними параметрам в розрізі видів угідь.

Незадовільний стан основних засобів сільськогосподарських підприємств потребує значних витрат на проведення їх ремонтів (табл.1).

Проте запроваджений новий порядок обліку основних засобів не вирішив проблему обліку ремонтів основних засобів. Ліквідація спеціального рахунка 03 “Ремонт основних засобів” у діючій системі обліку є суттєвим недоліком оскільки даний рахунок містив конкретну інформацію про проведені ремонти і витрати, що були понесені на конкретні об’єкти, що ремонтувалися. Це була система інформації, що з першого погляду дозволяла проаналізувати необхідність і періодичність проведених ремонтів, їх доцільність та ефективність, а також вартість ремонтів основних засобів та їх технічний стан. Тепер вона відсутня.

Таблиця 1.

Показники технічного стану основних засобів аграрних підприємств Броварського району Київської області на 1 січня 2000р.*

№п/п	Показники	В цілому по аграрних підприємствах Броварському району		СВАТ "Агрокомбінат Калита" Броварського району		ТОВ "Требухівське" Броварського району	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1.	Первісна вартість основних засобів	282458,3	100	113118	100	27927	100
2.	Сума зносу	126587,8	44,82	51101	45,17	10110	36,20
3.	Залишкова вартість основних засобів	155870,5	55,18	62017	54,83	17817	63,80
4.	Повністю зношені основні засоби	20007,7	7,08	10920	9,65	0	0,00
5.	Коефіцієнт зносу	0,45	***	0,45	***	0,36	***
6.	Коефіцієнт придатності	0,55	***	0,55	***	0,64	***

*За даними річних звітів

Удосконалення обліку витрат на ремонт основних засобів необхідно проводити шляхом посилення впливу інформаційної та контрольної функцій обліку на ефективність використання коштів при проведенні всіх видів ремонтів і відображенні таких витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку, тобто віднесення їх на об'єкти обліку, що забезпечить при цьому об'єктивність, точність показників, високу якість і оперативність економічної інформації.

Акцентується увага й на важливості автоматизації обліку наявності та руху основних засобів, процесу нарахування амортизації. Це дозволяє скоротити обсяги облікових робіт, збільшити оперативність облікових даних та значно розширити аналітичні можливості економічної служби підприємства з метою забезпечення його керівництва необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

В сучасних умовах у зв'язку з докорінними змінами в побудові обліку, необхідно розробити детальну інструкцію щодо ведення обліку основних засобів, тому що П(С)БО передбачають лише загальний підхід та не дають можливості належно організувати облік цього важливого об'єкту.

В розділі 3 **“Аудит наявності та руху основних засобів”** розкрито суть, основні принципи та методи проведення аудиту основних засобів.

В дисертаційній роботі на основі аналізу практики господарювання в умовах переходу до ринкової економіки і функціонування підприємств різних організаційно-правових форм зроблено висновок про те, що аудит як форма контролю в управлінні повинна вважатись однією із

складових функції управління, що дозволяє вишукувати можливості ефективного здійснення та використання капітальних інвестицій, вивчення стану основних засобів та розробляти оптимальну структуру основних засобів для конкретного підприємства. Для виконання цих завдань важливе значення має і належна організація внутрішнього аудиту на підприємстві.

В дисертації значна увага приділяється обґрунтуванню доцільності використання економічного аналізу як одного з основних прийомів аудиту.

При вивченні основних економічних показників, що характеризують основні засоби, зроблено висновок про те, що довгий час у практичній роботі обмежувались використанням показників, які мають місце в статистиці і бухгалтерській звітності. Результати такого аналізу носили узагальнений характер і не могли бути використані для обґрунтування прогнозів в управлінні основними засобами. Самостійність господарювання підприємств, різноманітність форм власності вже сьогодні зумовлюють необхідність поглибленого аналізу вкладення капіталу в основні засоби, ефективності його функціонування не лише протягом строку використання, але й по закінченні кожного звітного періоду.

Інтенсифікація сільськогосподарського виробництва, додаткові вкладення засобів, вдосконалення структури і якісного складу основних засобів та інші напрямки технічного прогресу сприяють покращенню показників відтворення основних засобів, що в свою чергу зумовлено збільшенням обсягу виробництва продукції.

Розміри капітальних інвестицій у сільське господарство України в 1999 році порівняно з 1990 роком суттєво зменшилися і становлять лише 5% (рис.1).

Дослідження показують, що тенденція спаду обсягу виробництва сільськогосподарської продукції адекватна до зменшення обсягу капітальних інвестицій в сільське господарство України. Графік показує тісний взаємозв'язок обсягу виробництва продукції з поповненням основних засобів підприємства.

А тому, однією з найважливіших причин різкого зниження обсягів інвестицій є усунення держави від активної фінансової підтримки окремих галузей народного господарства. Тим часом світовий досвід показує, що в індустріально розвинутих країнах в умовах кризи або економічного спаду держава активно втручається у відтворювальний процес, але головне – підтримує інвестиціями промисловість і сільське господарство.

Отже, одним із головних способів підвищення обсягів та ефективності виробництва сільськогосподарської продукції є надання можливостей господарствам залучати інвестиції з метою оновлення та поповнення складу основних засобів, а також підвищення ролі облікової інформації при оцінці ефективності їх використання.

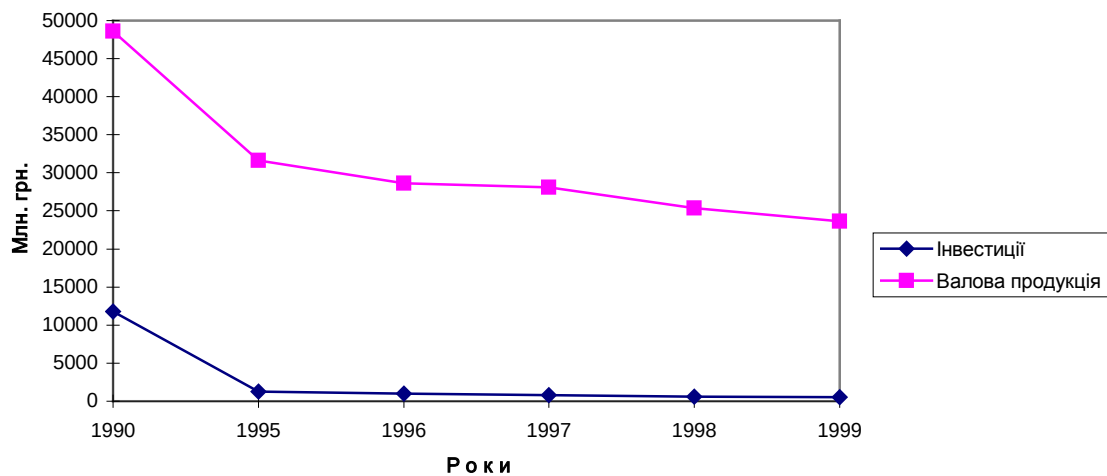


Рис. 1. Динаміка розміру капітальних інвестицій і валової продукції в сільському господарстві економіки України

* За даними Держкомстату України (у порівняльних цінах 1996 р.)

Тому, в сучасних умовах необхідні додаткові напрямки економічного аналізу. Насамперед, оцінка ефективності використання основних засобів та її вплив на фінансові результати повинна здійснюватись не лише на стадії експлуатації, але й будівництва, придбання, надходження в довгострокову оренду. Ефективність будівництва об'єктів доцільно оцінювати ще на стадії складання кошторису і порівнянні його з витратами на довгострокову оренду відповідних об'єктів.

Другим важливим напрямком аналізу показників ефективності придбання та використання основних засобів є його диференціація. Фактори, що впливають на вартість та ефективність функціонування будинків і споруд, машин і обладнання, інших основних засобів, суттєво відрізняються, а відповідно будуть різними і система показників, строки проведення аналізу, деталізація, висновки, а також користувачі аналітичної інформації, в залежності від сфери управління і цілей.

Аналіз структури і динаміки основних засобів в аграрних підприємствах показав, що зменшення їх активної частини є одним із головних факторів, що безпосередньо впливають на обсяг виробництва продукції, особливо галузі рослинництва. Це пояснюється тим, що значна частина основних технологічних робіт за браком необхідної техніки, а також порівняно високими

цінами на паливно-мастильні матеріали взагалі не проводиться або проводиться не у встановлені строки.

Варто зауважити, що формування складу і структури основних засобів в цілому на підприємстві має сприяти зростанню загальної ефективності діяльності господарства, поглибленню його виробничої спеціалізації. Так, наприклад, підвищення вартості тваринницьких приміщень порівняно з вартістю продуктивної худоби буде мати позитивне значення у тому випадку, якщо в результаті механізації технологічних процесів у тваринництві зростає продуктивність корів, підвищується вихід ділового приплоду на одну корову, збільшується норма закріплення худоби за працівниками.

Важливим моментом при проведенні внутрішнього аудиту основних засобів є встановлення їх технічного стану, що визначається коефіцієнтом зносу та придатності. Вони є основними показниками, що враховуються при визначенні виробничої потужності підприємства та інших показників ефективності.

У дисертаційному дослідженні підкреслюється, що з метою поглибленого аудиту ефективності використання основних засобів показник співвідношення вартості товарної продукції до середньорічної вартості основних засобів має визначатися за всіма класифікаційними групами основних засобів.

Важливим узагальнюючим синтетичним показником ефективності використання основних засобів є виробництво валової продукції на 1 грн. основних засобів, що визначається як відношення обсягу виробництва продукції, виробленої підприємством, цехом або дільницею, до середньорічної вартості основних засобів.

Схема формування аудиту вартісних показників використання основних засобів наведена на рис. 2.

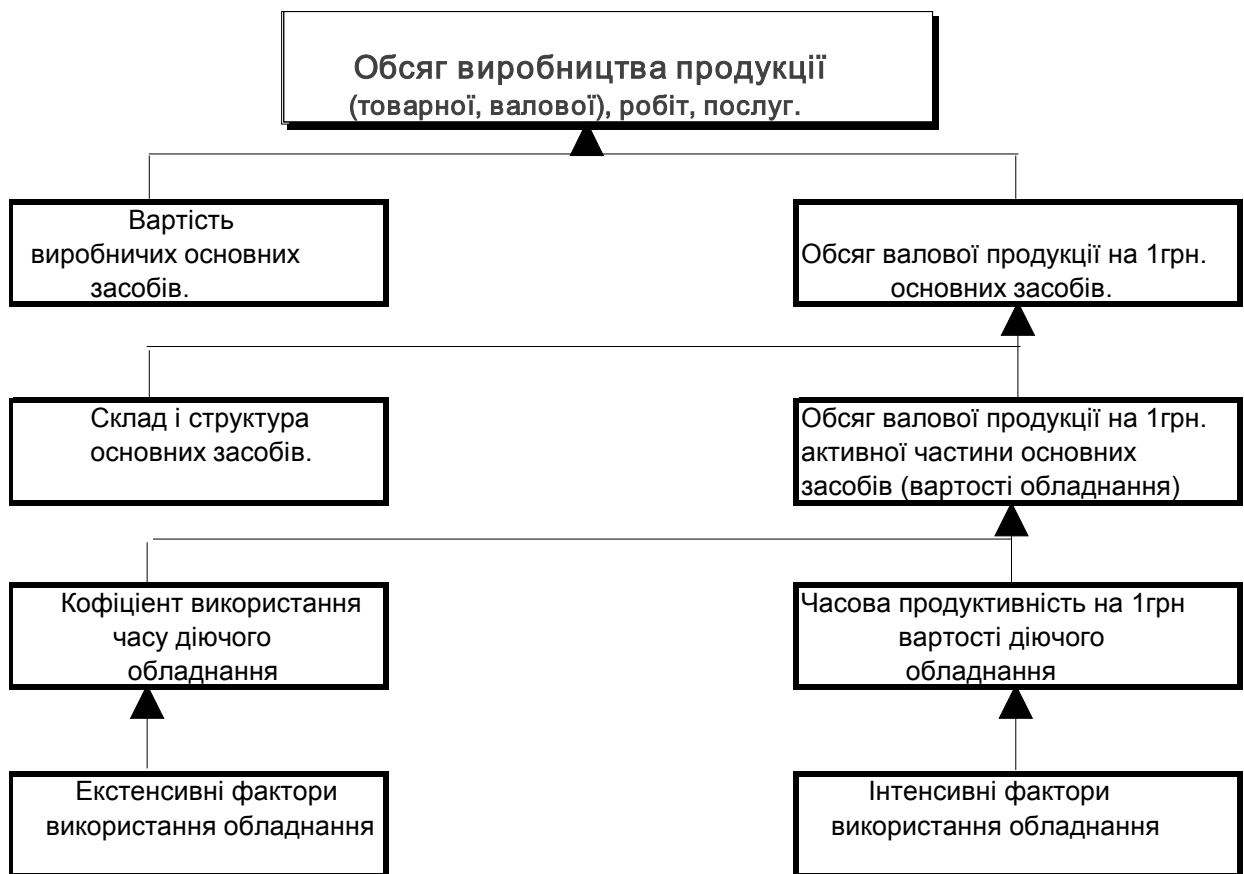


Рис.2.Взаємозв'язок між обсягом виробництва продукції і показниками використання основних засобів

Проте, при визначенні обсягу виробництва продукції на 1 грн. основних засобів враховується лише вартість основних засобів, а вартість землі, живої праці, що беруть участь у створенні валової сільськогосподарської продукції, не враховуються. Таким чином, для розрахунку цього показника необхідно включати не тільки вартість основних засобів, але й вартість землі, а тому необхідно мати економічно обгрунтовану її оцінку.

В дисертації наголошується, що одним із важливих моментів аудиту основних засобів є перевірка необхідності, доцільності та ефективності проведення ремонтів основних засобів, організації обліку витрат на ремонт основних засобів та правильності їх віднесення на відповідні об'єкти обліку. Особливо слід звернути увагу на операції ремонту основних засобів, які були реалізовані, переданні іншим підприємствам окремих запасних частин, вузлів, агрегатів; витрати на ремонт основних невиробничих засобів, основних засобів, переданих в оперативну оренду (лізинг).

. В дисертації також розглянуто порядок виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів, що в повній мірі пов'язано з організацією процесу господарської діяльності підприємства та стану основних засобів

В роботі доведена необхідність застосування найважливіших методичних прийомів аудиту з метою підвищення якості стану основних засобів та ефективності їх використання.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і пропозиції щодо вирішення наукової проблеми, що виявляється у розробці практичних рекомендацій по вдосконаленню методики обліку та аудиту основних засобів в аграрних підприємствах. Це дасть змогу вирішити коло проблемних питань з обліку основних засобів та посилити роль бухгалтерської інформації на управлінському рівні. На основі проведених досліджень можна зробити такі висновки:

1. Поняття і визначення змісту основних засобів в економічній теорії і політичній економії є узагальнюючими. При застосуванні в бухгалтерському обліку ці поняття необхідно детальніше конкретизувати і уточнювати виходячи з потреб практичної діяльності. Враховуючи безліч варіантів визначення економічної суті основних засобів, наявність різних методичних підходів до побудови обліку основних засобів, у документах по врегулюванню операцій з основними засобами, слід відмовитись від застосування терміну “основні фонди” оскільки категорія “основні засоби” виражає натурально-речову і економічну суть засобів праці, а “основні фонди” – їх суспільний статус.

2. Термін “операційний цикл”, визначений П(С)БО 2 “Баланс”, не повністю відповідає функціонуванню основних засобів, оскільки момент придбання основних засобів не завжди співпадає з моментом їх введення в експлуатацію. Тому в П(С)БО 7 “Основні засоби” необхідно внести відповідні уточнення щодо визначення категорії “операційний цикл”.

3. Термін “основні засоби”, що застосовується в бухгалтерському обліку, фактично не співпадає з економічним терміном “засоби праці”, оскільки не включає в себе значну частину засобів – малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших необоротних матеріальних активів.

4. Практика та методика бухгалтерського обліку виробництва продукції тваринництва свідчить про невизначеність в окремих аспектах методології обліку та порядку формування собівартості виробленої продукції. Оскільки виручка за реалізовані тварини, що вибракovanі з основного стада, включаючи вартість одержаного приросту живої маси за період перебування їх у складі основного стада, не компенсує їх первісну вартість, то цілком виправданим є нарахування амортизації тварин основного стада.

5. На підставі порівняльного аналізу визначено переваги і недоліки методів нарахування амортизації основних засобів, що застосовуються у вітчизняній та зарубіжній практиці. Основним

недоліком амортизаційної політики в Україні є застосування в бухгалтерського обліку методів нарахування амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством. Вказані недоречності суттєво і невиправдано ускладнюють облік внаслідок фрагментарного запозичення і використання досвіду окремих зарубіжних країн без належного врахування системи господарювання в Україні.

6. Існує необхідність з метою вдосконалення і підвищення аналітичності обліку основних засобів до акту приймання-передачі основних засобів (ф. 03-1) та інвентарної картки (ф. № 03-6) додатково ввести показники: строк корисного використання (експлуатації) об'єкта; ліквідаційна вартість; справедлива вартість; сума дооцінки або уцінки об'єктів; метод нарахування амортизації.

7. В аграрних підприємствах витрати на капітальний і поточний ремонт основних засобів займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції, робіт та послуг. З метою здійснення належного контролю за ефективністю використання коштів на проведення ремонтів і формування інформації для складання звітності витрати на проведення ремонтів основних засобів доцільно обліковувати на окремому субрахунку рахунка 23 "Виробництво".

8. З метою підвищення ефективності використання основних засобів на підготовчому етапі аудиту необхідно досконало вивчити організаційно-технологічні особливості діяльності підприємства та оцінити технічні можливості основних засобів. Такий підхід дозволить визначити доцільність придбання основних засобів та визначити оптимальну їх структуру, що має забезпечити максимальний економічний ефект. Важлива увага звертається на оцінку достовірності показників про надходження, переміщення та вибуття основних засобів.

9. В сучасних умовах, окрім традиційних методів оцінки ефективності використання основних засобів, виникає необхідність застосування поглибленого аналізу вкладення капіталу в основні засоби, проведення оцінки ефективності їх функціонування не лише в цілому по підприємству, а й по окремій групі чи окремих об'єктах за звітний період.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У фахових виданнях:

1. *Бондар М.І.* Облік витрат на ремонт основних засобів у реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах. Проблеми формування ринкової економіки. // Спеціальний випуск. Реструктуризація аграрних підприємств і земельна реформа: стан, проблеми, перспективи. Міжвідомчий науковий збірник.- К.:КНЕУ, 2000. - с.361-363 - 0,2 д.а.

2. *Бондар М.І.* Амортизаційна політика підприємств за національними стандартами бухгалтерського обліку. // Економіка та підприємництво: Збірник наукових праць молодих учених та аспірантів. Вип. 4. – К.: КНЕУ, 2000. – с.214-220 – 0,3 д.а.

3. *Бондар М.І.* Методичні підходи до вдосконалення обліку ремонтів основних засобів виробництва // Проблеми науки. Міжгалузевий науково-технічний журнал. - 2001. - №1. - с.41-45 - 0,4 д.а.

4. *Бондар М.І., Бондар Т.А.* Становлення лізингових відносин в Україні // Економіка АПК. - 2001.- №1. - с.37-40 - 0,3 д.а. (особисто автором обгрунтовано сутність лізингових операцій та їх роль в економіці України, 0,2 д.а.).

5. *Бондар М.І.* Особливості аудиту основних засобів // Проблеми науки. Міжгалузевий науково-технічний журнал. - 2001. - №2. - с.41-45. - 0,4 д.а.

В інших виданнях:

1. *Бондар М.І.* Методи нарахування амортизаційних відрахувань у сучасних умовах // Проблеми науки. Міжгалузевий науково-технічний журнал. - 2000. - №2 - С.56-60. - 0,4 д.а.

2. *Бондар М.І.* Проблеми становлення амортизаційної політики в Україні // Збірник тез доповідей Міжвузівської конференції “Проблеми розвитку фінансової системи та обліку”.- Львів.-2000. – С.9-10. – 0,04 д.а.

3. *Бондарь Н.И.* Методологические аспекты учета основных средств и пути их совершенствования // Материалы междунар. научно-практической конф. “Аграрная экономика: история, проблемы, перспективы”. – Часть1. – Горки. – 2000. – С.79-80. – 0,1 д.а.

4. *Бондар М.І., Бондар Т.А.* Принципи довгострокового прогнозування капітальних інвестицій // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. - К.: КНЕУ, 2000. - с.182-183 - 0,1 д.а. (особисто автором обгрунтовано необхідність вдосконалення аналізу капітальних інвестицій. -0,05 д.а).

АНОТАЦІЯ

Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області). - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. – Київський національний економічний університет, Київ, 2001.

Дисертацію присвячено теоретичним та практичним питанням організації та методики обліку і аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах переходу до ринкових відносин. Досліджено економічну сутність основних засобів, амортизації та зносу, їх місце та роль в бухгалтерському обліку. Проаналізовано особливості сучасної методики класифікації основних засобів, діючої в Україні амортизаційної політики, проаналізовано їх переваги та недоліки. Обґрунтовано основні методичні підходи до оцінки основних засобів. Здійснено критичний аналіз діючої системи обліку операцій з основними засобами та запропоновано рекомендації з удосконалення теорії і практики їх обліку, порядку нарахування амортизації. Визначено основні завдання аудиту основних засобів та оцінки ефективності їх використання.

Ключові слова: основні засоби, основні фонди, амортизація, амортизаційна політика, знос, відтворення, методи нарахування амортизації, норми амортизації, ефективність.

АННОТАЦИЯ

Бондарь Н.И. Учет и аудит основных средств (на материалах аграрных предприятий Киевской области). - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 - Бухгалтерский учет, анализ и аудит - Киевский национальный экономический университет, Киев, 2001.

Диссертационная работа содержит исследования организации и методики учета и аудита основных средств на аграрных предприятиях.

В первом разделе диссертации уточнена экономическая сущность основных средств и особенности их воспроизводства на аграрных предприятиях в современных условиях хозяйствования.

В работе всесторонне изучена и обоснована необходимость внесения уточнений в определение операционный цикл, активы, которые рассмотрены в национальных стандартах бухгалтерского учета. Раскрыты различия структуры основных средств по их экономическому содержанию и трактованием в практике бухгалтерского учета.

Изучены и критически оценены разносторонние подходы к определению классификации основных средств в различных нормативно-правовых документах и другой экономической литературе. Дана оценка факту объединения в учете и балансе предприятия производственных и непроизводственных основных средств. Разработаны методические подходы к определению

принципов оценки основных средств в современных условиях и их роли в обеспечении объективности бухгалтерской информации, отраженной в финансовой отчетности предприятий.

В ходе исследования на основании сравнительного анализа отечественной и зарубежной практики методов начисления амортизации определены их преимущества и недостатки. Предложены рекомендации по эффективности использования методов начисления амортизации, а также обоснована необходимость отказаться от двойного учета и порядка расчетов амортизационных отчислений для предприятий, которые не используют метод начисления амортизации, предусмотренный налоговым законодательством. Автором исследованы и систематизированы основные факторы, учитываемые при выборе метода амортизации. Акцентируется внимание на том, что осуществляемая правительством Украины налоговая политика игнорирует экономические законы и носит фискальный характер.

Во втором разделе диссертационной работы проведен анализ действующей практики учета операций с основными средствами, ремонта и других работ по их улучшению. Обоснована необходимость и разработаны рекомендации по внесению изменений в содержание регистров аналитического учета основных средств, позволяющие повысить их информативность и аналитичность в соответствии с изменениями в методике бухгалтерского учета.

Раскрыта важность решения вопросов инвентарного учета животных основного стада, разработаны рекомендации по усовершенствованию их аналитического учета.

В соответствии с программой реформирования бухгалтерского учета с использованием международных стандартов бухгалтерского учета в работе разработаны рекомендации по уточнению схемы корреспонденции счетов по учету движения основных средств, а также обоснованы рекомендации по внесению дополнений к отдельным формам финансовой отчетности предприятия.

Проанализирована и критически оценена действующая практика учета ремонта основных средств, разработаны предложения по совершенствованию методики учета затрат по проведению всех видов ремонтов основных средств.

Большое внимание в диссертационной работе уделено вопросам обоснования оценки и учета земли, которые в настоящее время нуждаются в особом контроле.

Разработаны методические основы организации учета основных средств в условиях АРМБ, что позволяет облегчить труд учетного персонала и упростить внутренний контроль на предприятии за наличием и использованием основных средств.

В третьем разделе изучена методика аудита основных средств, определены основные задачи по усовершенствованию методики аудита основных средств и анализа эффективности

осуществления капитальных инвестиций, использования основных средств. Определены основные задачи аудита основных средств, а также возможности использования результатов аудита руководителями предприятий в принятии управленческих решений.

На основании проведенного анализа показателей аграрных предприятий Киевской области и данных Госкомстата Украины проведена оценка состояния основных средств. Анализ показал взаимозависимость размеров объема производства продукции и объема осуществления капитальных инвестиций. Исследовано состояние основных средств в аграрных предприятиях, обоснована возможность и разработаны рекомендации по улучшению их состояния и увеличения объема производства продукции, выполнения работ и услуг. Дана критическая оценка основных методологических подходов относительно проведения в Украине анализа эффективности использования основных средств, предложены варианты усовершенствования основных показателей, которые используются при статистических расчетах и отчетности, а также при анализе осуществления капитальных инвестиций.

Ключевые слова: основные средства, основные фонды, амортизация, амортизационная политика, износ, воспроизводство, инвестиции, методы начисления амортизации, эффективность.

ANNOTATION

Bondar M.I. Accounting and audit of fixed assets (on materials of agrarian enterprises of Kyiv region). - Manuscript.

Thesis for a candidate's degree by speciality 08.06.04 - "Accounting, analysis and audit". - Kyiv National University of Economics, Kyiv, 2001.

Dissertation is devoted to theoretical and practical questions of organization and strategy of accounting and audit of fixed assets of agricultural enterprises in the period of transition to the market economy. An economic essence of basic methods, amortization and wear, their place and role in accounting were studied. The peculiarities of contemporary classification methods of fixed assets and amortization policy in Ukraine were analysed. Basic methodical approaches to estimation of fixed assets were grounded. The critical analysis of system of accounting operations with fixed assets was carried out and the recommendations for improvement of theory and practice of accounting of fixed assets, method of amortization charge of fixed assets were offered. The basic tasks of audit of fixed assets and estimation of their effectiveness were defined.

Key words: fixed assets, capital assets, amortization, amortization policy, wear and tear, recreation, methods of amortization charge, rates of depreciation, effectiveness.