

На правах рукопису

АРТИКУЛЬНА  
Наталія Леонідівна

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ  
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ  
ПРИ ОРЕНДНИХ ВІДНОСИНАХ  
У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ  
ВИРОБНИЦТВІ**

Спеціальність 08.00.12 —  
Бухгалтерський облік, контроль  
і аналіз господарської діяльності

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Робота виконана в Інституті аграрної економіки  
ської академії аграрних наук.



00360280 (J)

Науковий керівник:

доктор економічних наук  
ДЕМ'ЯНЕНКО Микола Якович

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, в. о. професора  
ЛІННИК Володимир Григорович;  
кандидат економічних наук, професор  
КИРЕЙЦЕВ Григорій Герасимович

Провідна організація:

Харківський державний аграрний університет

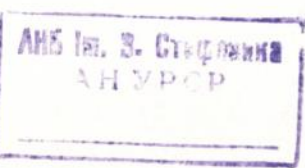
Захист відбудеться 16 грудня 1992 р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої ради К.020.06.01 в Інституті аграрної економіки УААН за адресою: 252022, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці інституту.

Автореферат розісланий « 16 » листопада 1992 р.

Учений секретар  
спеціалізованої ради,  
кандидат економічних наук

М. І. МАЛІК



## І. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Зміни, що відбуваються в економіці сільського господарства, сприяють розвитку існуючих та виникненню нових форм організації виробництва: великих сільськогосподарських підприємств, асоціацій кооперативів і селянських господарств. Дослідження виявили, що функціонування нових господарських формувань багато в чому залежить від їх забезпеченості основними засобами виробництва та ефективного використання останніх. Розвиток багатьох селянських господарств та кооперативів сільських товаровиробників ґрунтується на відносинах оренди, яка не є новим явищем в економіці, а набуває лише більш широкого розповсюдження.

Питанням організації функціонування основних засобів на сільськогосподарських підприємствах, різним аспектам обліку та аналізу їх використання присвячені праці Блянкмана Я.М., Голованова А.М., Лодонова А.А., Кирейцева Г.Г., Кругляка Б.С., Малишкіна А.І., Огійчука М.Ф., Підлісцького Г.М., Палія В.Ф., Сергєєва С.С. та інших учених-економістів. Проте розвиток орендних і кооперативних відносин потребує нових підходів до організації обліку та аналізу, вивчення питань передачі основних засобів в оренду, їх використання при цьому.

Багато важливих пропозицій методичного та практичного характеру з проблем оформлення передачі в оренду основних засобів виробництва, їх оцінки, визначення та обґрунтування орендної плати містять дослідження Гайдучького П.І., Дем'яненко М.Я., Деречина В.В., Ігнатенко М.С., Копача К.В., Крисального О.В., Радостовця В.К., Сагайдака А.В. та інших.

Зміна економічних відносин при оренді спричиняє необхідність перегляду порядку організації обліково-аналітичної роботи, у тому числі і в частині основних засобів, яка повинна здійснюватися не тільки на рівні великих сільськогосподарських підприємств та асоціацій кооперативів, але й безпосередньо у госпрозрахункових підприємствах, що працюють за принципами кооперації та оренди, у селянських господарствах.

Необхідність розробки раціональної системи обліку та аналізу використання основних засобів при орендних відносинах, недостатнє вивчення проблем методики оцінки основних засобів, нарахування та облікового відображення орендної плати, амортизації та зносу засобів виробництва, обліку витрат на їх утримання зумовили вибір теми

дослідження, її актуальність, визначали ціль та основні напрямки роботи.

Мета та завдання досліджень. Метою дисертаційної роботи є дослідження та критична оцінка системи обліку і аналізу використання основних засобів виробництва, та обґрунтування заходів по її удосконаленню в умовах розвитку орендних відносин у сільському господарстві.

Для досягнення даної мети автор поставив перед собою такі завдання:

- розкрити економічну суть основних засобів виробництва, розглянути їх склад і класифікацію, виходячи з вимог сучасної практики бухгалтерського обліку;
- розробити рекомендації по документальному оформленню передачі основних засобів в оренду;
- проаналізувати діючу методику оцінки основних засобів і запропонувати шляхи її удосконалення у відповідності до вимог ринкової економіки;
- дати оцінку діючій методиці визначення та обліку орендної плати за орендовані об'єкти та розробити пропозиції по її удосконаленню;
- дослідити питання теорії та практики визначення амортизаційних відрахувань в нових економічних умовах;
- обґрунтувати зміни в джерелах фінансування відтворення основних засобів, що виникають при ринкових відносинах;
- довести доцільність виділення в обліку рахунку по відображенню витрат на утримання об'єктів основних засобів і запропонувати заходи по організації цієї роботи як на рівні орендних колективів, так і на рівні господарств орендодавців;
- дослідити методику аналізу стану та використання основних засобів в умовах оренди;
- внести пропозиції щодо удосконалення методики визначення економічної ефективності використання основних засобів виробництва у сільському господарстві.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є організація і методика обліку та аналізу використання основних засобів при орендних відносинах у сільськогосподарському виробництві. Об'єктом досліджень були обліково-аналітичні процеси в частині основних засобів у господарських формуваннях, що працюють з використанням орендних відносин та в господарствах-орендодавцях України.

Методологія та методика досліджень. Методологічною основою проведеного дослідження є положення економічної теорії.

У процесі роботи по дослідженню проблем обліку та аналізу використання основних засобів в нових економічних умовах вивчалися праці учених-економістів з цих питань, нормативні акти по організації та методології обліку, законодавчі акти України, матеріали наукових конференцій і семінарів, рекомендації по організації обліково-аналітичної роботи при орендних і кооперативних відносинах науково-дослідних закладів.

При проведенні досліджень з деяких питань обліку та аналізу використані такі методи, як: монографічний, абстрактно-логічний, метод порівняльного аналізу, узагальнюючих економічних показників та інші.

Наукова новизна та теоретична цінність роботи. Наукова новизна проведеного дослідження полягає в тому, що: запропоновано методи оцінки основних засобів при передачі їх в оренду та визначення розміру орендної плати; обґрунтовано доцільність виділення в синтетичному обліку рахунку по відображенню витрат на утримання основних засобів; запропонована нова система обліку витрат по технічному обслуговуванню та ремонтам засобів виробництва; розроблені способи розрахунку економічної ефективності використання основних засобів госпрозрахунковими підрозділами, які працюють в умовах оренди.

Теоретична цінність роботи полягає у визначенні економічної сутності основних засобів виробництва та їх амортизації, в розробці пропозицій щодо їх складу та класифікації, умов і порядку документального оформлення передачі їх в оренду, функціонування основних засобів в орендних колективах. В результаті досліджень запропоновано заходи по удосконаленню методики обліку та аналізу використання основних засобів на рівні орендарів і орендодавців.

Практичне значення роботи полягає в розробці пропозицій, які дозволять: організувати роботи по обліку основних засобів і визначенню ефективності їх функціонування безпосередньо на рівні орендних колективів; спростити систему документів інвентарного, первинного та аналітичного обліку в частині основних засобів; привести методика оцінки основних засобів і визначення способу розрахунку амортизаційних відрахувань у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародного досвіду у цій галузі; підвищити аналітичну та контрольну функцію бухгалтерського обліку основних засобів; посилю-

ти роль обліку та економічного аналізу на рівні орендних колективів.

На захист виносяться:

пропозиції по удосконаленню номенклатури об'єктів, що обліковують у складі основних засобів виробництва;

рекомендації по документальному оформленню передачі основних засобів в оренду, їх оцінці, нарахуванню та обліку орендної плати;

пропозиції по зміні системи синтетичного обліку основних засобів і удосконаленню методики визначення амортизаційних відрахувань;

обґрунтування виділення у бухгалтерському обліку рахунку по відображенню витрат на утримання основних засобів виробництва;

рекомендації щодо удосконалення системи обліку витрат з технічного обслуговування та ремонту основних засобів;

питання методики аналізу використання основних засобів в орендних колективах.

Апробація результатів досліджень. Деякі результати досліджень і положення дисертаційної роботи викладені в тезах доповідей на республіканських і всесоюзній науково-практичних конференціях:

"Внесок молодих учених і спеціалістів в інтенсифікацію виробництва та перебудову роботи в АПК" /м. Казань, 1990 р./; "Удосконалення господарського механізму та інтенсифікацію агропромислового виробництва" /м. Житомир, 1990 р./; "Соціально-економічні передумови підвищення ефективності агропромислового виробництва в багатуокладній економіці" /м. Київ, 1991 р./ та враховані при розробці проекту Рекомендацій по організації обліку при орендних відносинах у сільському господарстві /УНДІЕАПВ ім.О.Г.Шліхтера, м. Київ, 1990 р./.

Публікації. За темою дисертаційної роботи опубліковано 6 праць загальним обсягом 1,1 друкованих аркушів, які в цілому відображають загальний зміст дослідження.

Структура роботи. Дисертаційна робота включає вступ, три розділи, висновки та пропозиції, список використаної літератури, що має 153 найменування та 5 додатків. Робота викладена на 166 сторінках машинописного тексту, включає 19 таблиць і 3 схеми.

У вступі обґрунтована актуальність вибраної теми дослідження, визначені його мета та завдання, предмет і об'єкт, розглянуті методологія та методика дослідження, викладена наукова новизна та практична цінність отриманих результатів.

В першому розділі - "Економічна сутність, склад і класифікація основних засобів" - розкривається зміст понять "основні засоби" та "основні фонди" і обґрунтовуються їх відмінності. Викладаються пропозиції по удосконаленню складу та класифікації основних засобів виробництва.

В другому розділі - "Організація обліку основних засобів при передачі їх в оренду" - розглядаються питання економічної сутності оренди; умови та порядок передачі об'єктів в оренду; оцінка засобів виробництва та проблеми удосконалення методики її визначення в умовах ринкової економіки; проблеми документального оформлення та первинного обліку основних засобів, що передані орендарям; методи розрахунку орендної плати та її облікове відображення.

В третьому розділі - "Відображення в обліку функціонування основних засобів в умовах орендних відносин" - наведена оцінка існуючих методів розрахунку амортизаційних відрахувань і їх бухгалтерського обліку, обґрунтовані пропозиції по його удосконаленню; вивчений склад витрат на утримання основних засобів і сформульовані пропозиції по їх обліку; розглянуті питання методики аналізу використання основних засобів в нових умовах господарювання.

У висновках - узагальнені результати досліджень і систематизовані основні висновки та пропозиції.

## 2. ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ ТА ЇХ КОРОТКЕ ОБґРУНТУВАННЯ

2.1. Дослідження економічної суті основних засобів дозволили в дисертаційній роботі обґрунтувати висновки про те, що:

- якісна відмінність категорій "основні засоби" та "основні фонди" полягає в тому, що основні засоби - це певне майно, яке має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речовинні елементи процесу праці. Основні фонди - це суто вартісна категорія, що відображає в грошовому виразі кошти, витрачені на засоби праці /крім малювальних предметів/. Крім того, ця категорія відображає економічну форму засобів виробництва, в якій вони беруть участь при утворенні вартості продукту;

- кількісно основні фонди /згідно з методикою їх визначення по першому розділу активу балансу/ - це вартість основних засобів підприємства плюс вартість нематеріальних активів та об'єктів, що не мають натурально-речевої форми /неінвентарних об'єктів/.

2.2. З метою формування більш однорідних економічних класифікаційних груп, що обліковують у складі основних засобів, і виходячи з економічної суті останніх, в дисертаційній роботі запропоновано:

виключити із складу основних засобів молоді багаторічні насадження, які є, по суті, предметами праці, та обліковувати їх у складі незакінченого капітального будівництва;

продуктивну худобу обліковувати разом з молодняком і худобою на відгодівлі у складі оборотних засобів виробництва;

неінвентарні об'єкти відносити до витрат майбутніх періодів; виробничі інструменти та господарський інвентар обліковувати у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів. Це призведе до того, що у складі основних засобів залишаться засоби праці, які визначають матеріально-технічну базу господарства, дозволять збільшити можливості підприємств у придбанні недорогих об'єктів за рахунок оборотних засобів;

вирішити питання про облік землі у складі основних засобів виробництва.

В процесі досліджень розглянуто питання про доцільність обліку невиробничих основних фондів у якості фондів споживання довгострокового користування. Для цього запропоновано виділити як самостійний рахунок субрахунок З рахунку 01 "Основні засоби" і дати йому назву "Засоби споживання довгострокового користування". Витрати по утриманню останніх, на думку дисертанта, треба робити за рахунок коштів спеціальних фондів.

Ці та деякі інші зміни у складі та класифікації основних засобів дозволять зробити їх більш однорідними, що підвищать якість економічного аналізу їх використання та даних обліку про їх наявність і рух.

2.3. Дослідження економічних змін, що мають місце в даний час, в аграрному секторі АПК Україна показало, що одним з шляхів перетворення відносин власності є оренда основних засобів виробництва.

У світовій практиці орендні відносини відрізняються багатоманітністю. Аналіз основних форм і видів оренди, що мають розвиток в нашій країні, дозволив зробити висновок про те, що в умовах розвинутої ринкової економіки переважаючою формою буде вільна /чиста/ оренда та її основні види: оренда-прокат, оренда-лізинг і орен-

да підприємств. Це підтверджується і досвідом реалізації орендних відносин в економічно розвинених країнах.

Проте найбільше розповсюдження зараз має виробнича оренда /внутрішньогосподарський орендний підряд/, яка є специфічною формою проявлення орендних відносин, що не має аналогів у світовому досвіді сільськогосподарського виробництва. Але й на сучасному етапі розвитку орендних відносин підвищується матеріальна зацікавленість робітників в кінцевих результатах праці. Особливу увагу привертає процес приватизації засобів виробництва через оренду.

В роботі обгрунтована доцільність побудови внутрішньогосподарських орендних відносин на таких умовах: а/ питання про строки оренди повинно вирішуватися з умовою їх збільшення та, по можливості, вони повинні наближатися до строку служби орендованих засобів; б/ в орендному договорі передбачити умови, за якими право власності в кінці періоду оренди переходить до орендаря або є можливість викупу орендованого об'єкту.

Передача засобів виробництва в оренду на цих умовах буде сприяти підвищенню ефективності використання землі та інших об'єктів, призведе до більшої популярності орендних відносин.

2.4. Ефективність обліку основних засобів як у орендарів, так і у орендодавців багато в чому залежить від їх об'єктивної та економічно обгрунтованої оцінки. Крім того, від оцінки об'єктів залежить і встановлення розміру орендних платежів за них. В зв'язку з цим, в роботі критично розглядаються діючі методики оцінки та пропонуються переглянути існуючу практику відображення в обліку основних засобів по первісній вартості, бо в нових умовах господарювання орендарям важливо знати їх реальну оцінку. Тому великого значення набуває оцінка об'єктів по відновній і залишковій вартості. Проте в силу різних причин, таких як незадовільні умови експлуатації, проведення ремонтів і реконструкцій, зміни цін і таке інше, реальна оцінка основних засобів на момент їх передачі в оренду, як показали дослідження, у більшості випадків не відповідає залишковій вартості, яка визначається за даними бухгалтерського обліку.

Тому вартість об'єктів, що передаються в оренду, доцільно встановлювати експертним шляхом, виходячи з рівня ринкових цін, який склався до даного часу. Якщо ж передача основних засобів здійснюється по залишковій вартості, то і в цьому випадку це повинна бути, так звана, залишкова відновна вартість. В такому разі ми пропонуємо складати "Розрахунок залишкової вартості основних засобів, що передаються /приймаються/ в оренду" /табл. I/.

Таблиця І

Розрахунок залишкової вартості основних засобів, що передаються  
/приймаються/ в оренду

№ п/п но- мер ак- ту/	Найменування об'єкту	Інвен- тарний номер	Балан- сова вар- тість, крб.	Знос				Коефіцієнт придатності		Ринкова оцінка на мо- мент переда- чі, крб.	Залишкова вартість на момент передачі	
				за да- ними обліку, крб.	за даними огляду	%	крб.	за да- ними	за да- ними		за дани- ми облі- ку, крб. /гр.7 х х гр.5/	за дани- ми огля- ду, крб. /гр.7 х х гр.6/
								/гр.1- /гр.2/	/гр.1- /гр.4/			
А	Б	В	Г	2	3	4	5	6	7	8	9	
1.	Трактор Т-150	1137	6350	1270	50	3175	0,8	0,5	200000	160000	100000	
2.	Трактор ДТ-75	1009	7160	5370	30	2148	0,25	0,7	90000	22500	63000	
3.	Трактор КМЗ-6	1503	7540	686	30	2262	0,9	0,7	360000	324000	252000	
4.	Комбайн СК-5 "Нива"	0835	6868	1524	60	4121	0,8	0,4	20000	16000	8000	
5.	Автомобіль вантажний ГАЗ-5312	1340	6200	2661	20	1240	0,6	0,8	100000	60000	80000	
	і т.д.											
	Разом	х	90345	45913	х	60515	0,5	0,3	х	1531040	918624	

В таблиці наведено два варіанти розрахунку залишкової вартості об'єктів: при визначенні зносу за даними обліку та при установленні його експертним шляхом. Другий варіант є більш прийнятним як для орендарів, так і для орендодавців, оскільки він відображає реальний стан об'єктів.

2.5. Аналіз практики документального оформлення та обліку основних засобів при передачі їх в оренду показав, що передачу об'єктів слід проводити по "Актах приймання /передачі/ основних засобів в оренду". Це дозволить значно розширити характеристику кожного об'єкта, який передається /приймається/ та усунути можливі конфліктні ситуації, що виникатимуть з приводу технічного стану об'єкта по закінченні строку оренди між орендарями та власниками.

Облік основних засобів у орендаря доцільно вести на інвентарних картках, що дозволить здійснювати їх пооб'єктний облік, спростить складання розрахунків по орендній платі. В дисертації запропоновано універсальну форму Інвентарної картки обліку основних засобів, принциповою відмінністю якої від існуючих є те, що на її лицьовий бік винесено розділи для відображення даних про норми амортизаційних відрахувань, залишкову вартість об'єкту та його ринкову оцінку по роках експлуатації.

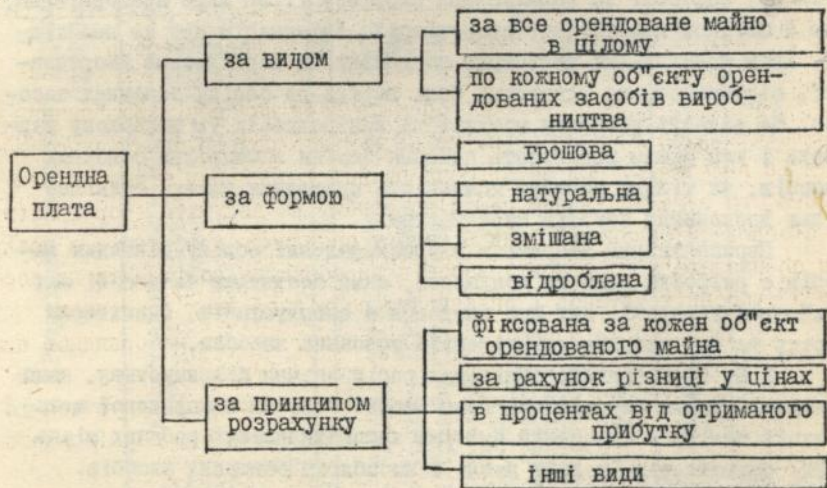
Доцільність цього пояснюється перш за все тим, що перед обліком основних засобів, поряд з іншими, постає завдання обліку їх залишкової вартості та нарахування амортизації не лише пропорційним, але й методом прискореної амортизації. Інформацію про це необхідно, крім спеціальних реєстрів по обліку та нарахуванню амортизації, відображати на лицьовому боці картки по обліку основних засобів. Це надасть власнику можливість контролювати їх залишкову вартість і тим самим вирішувати питання заміни застарілих основних засобів, як тільки виникне можливість придбання нових, технічно більш досконалих засобів виробництва.

Перспективним напрямком в удосконаленні обліку основних засобів є розробка єдиного документа, який поєднував би у собі акт приймання-передачі, акт про введення в експлуатацію, інвентарну картку та акт вибуття /ліквідації/ основних засобів.

2.6. Ефективність облікових робіт значно підвищується, якщо використовувати персональні комп'ютери. Оснотою комплексної механізації обліку є створення системи автоматизованих робочих місць /АРМ/ бухгалтерів, у тому числі і по обліку основних засобів.

АРМ бухгалтера по обліку основних засобів повинно забезпечувати виконання комплексу завдань по обліку наявності та руху об'єктів, розрахунку амортизаційних відрахувань і орендної плати, автоматичне складання форм аналітичного обліку та звітності. Процес вирішення цих завдань можливо розділити на два етапи: 1/ створення електронної картотеки основних засобів, що дозволяє проводити їх інвентаризацію, розраховувати суми амортизації та орендної плати по кожному об'єкту, перевіряти інвентарні номери та проводити інші операції безпосередньо в базі даних; 2/ передача даних у власне АРМ по обліку основних засобів, де автоматично ведеться облік основних засобів, у тому числі і отримання "Відомості обліку основних засобів госпрозрахункового підрозділу", форма якої запропонована у дисертаційній роботі, формуються файли для зведеного обліку та звітності.

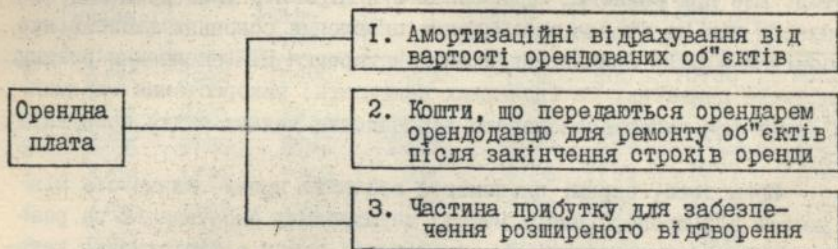
2.7. Дослідження розвитку орендних відносин показало, що їх економічною основою є запровадження обґрунтованих платежів за засоби виробництва, які орендуються. В зв'язку з цим, необхідно відпрацювати механізм визначення розміру орендної плати. На основі узагальнення практичного досвіду розвитку орендних відносин і детального аналізу існуючих форм, видів і принципів розрахунку орендної плати /мал. 1/ в роботі зроблено висновок про те, що серед методів розрахунку ведучу роль при ринкових відносинах матиме фіксована форма платежів за кожний об'єкт майна, що орендується.



Мал. 1. Класифікація орендної плати

Крім того, в залежності від виду оренди /внутрішньогосподарська, оренда майна окремими громадянами, оренда-прокат, оренда-лізинг і т.і./ повинні диференціюватись і методи розрахунку орендної плати.

На практиці орендна плата за користування технікою, обладнанням, будівлями, спорудами та іншими засобами виробництва, як правило, встановлюється на рівні амортизаційних відрахувань. На думку автора, орендна плата не повинна обмежуватись лише амортизацією. Потрібна ще деяка частина прибутку для забезпечення розширеного відтворення. В орендну плату треба також зараховувати і кошти, які орендар передає орендодавцю для ремонту об'єктів після закінчення строків їх оренди, якщо договором не передбачені інші способи фінансування цих робіт. Таким чином, орендна плата за основні засоби може бути наведена в такому вигляді /мал. 2/.



Мал. 2. Структура орендної плати за основні засоби виробництва

В разі, якщо в договорі орендар бере на себе зобов'язання по ремонту основних засобів, то ці кошти в розмір орендних платежів не включають. При подальшому розвитку орендних відносин вважаємо, що буде доцільним кошти на ремонт не вилучати в орендарів, а створювати ремонтний фонд в самому орендному колективі, а послуги орендодавця по ремонту засобів виробництва розглядати як послуги сторонніх установ і оплачувати по відповідних розцінках.

В дисертаційній роботі обгрунтовано, що власне орендною платою за основні засоби виробництва є лише частина прибутку, який отримано від їх використання, а амортизація лише приєднується до неї. При цьому, її розмір повинен бути не нижче від банківського проценту, що нараховується по депозитних внесках.

Доведена доцільність включення у витрати виробництва орендаря лише амортизаційних відрахувань, що передаються орендодавцю, а саме орендну плату треба відносити на рахунок прибутків орендаря.

В роботі запропоновані варіанти кореспонденції рахунків по відображенню орендної плати. Наприклад:

при внутрішньогосподарській оренді: дебет рахунку 80 "Прибутки та збитки" /орендаря/; кредит відповідних субрахунків рахунку 87 "Фонди економічного стимулювання" або ж рахунку 80 "Прибутки та збитки" /орендодавця/;

при вільній /чистій/ оренді ці операції повинні будуть зачіпати розрахункові рахунки як орендодавця, так і орендаря.

2.8. Аналіз діючої системи нарахування, обліку та включення амортизації у затрати виробництва довів необхідність її удосконалення при переході до ринкової економіки та наближення до світових стандартів у цій галузі обліку. Перш за все, потрібно розглянути питання удосконалення методу розрахунку амортизації.

Відомо, що зараз в основному використовується пропорційний метод. Але при ринкових відносинах він втратить своє провідне значення, бо він не сприяє прискоренню оновлення основних засобів, яке необхідне з ряду причин таких, як прискорення НТП, зменшення ризику вкладення приватних та іноземних капіталів, використання окремих об'єктів для короткострокового виробництва деяких видів продукції і т.і.

Крім того, окремі економісти вбачають пряму залежність між відмовою від пропорційного методу нарахування амортизації та розвитком орендних відносин. Причиною такої думки є ототожнення категорій "орендна плата" і "амортизація", що, як вже зазначалося, робити не правомірно. Проте, на наш погляд, для стимуляції роботи орендарів, для того, щоб зацікавити їх у довгостроковості орендних відносин, існує необхідність надання їм певних пільг щодо амортизаційних відрахувань. В зв'язку з цим потрібно проаналізувати різні методи визначення амортизації, які пропонуються для стимулювання розвитку оренди /табл. 2/.

Аналізуючи таблицю 2, на перший погляд можна зробити висновок про те, що пільговому режиму амортизації сприяє лише прогресивний метод відрахувань, при якому величина амортизаційних відрахувань зростає разом із строком служби основних засобів. Але ж в кінці строку оренди орендар буде змушений робити великі витрати як у частині амортизації, так і в частині витрат на ремонт об'єкту. Крім того, виплативши менші суми відрахувань в перші роки, він може перервати дію договору і основну частину амортизації буде змушений відраховувати орендодавець. В умовах вільної оренди остан-

ньому вигідно, враховуючи інфляційні процеси в економіці, більшу частину відрахувань отримати відразу ж у перші роки та направити їх на відтворення основних засобів. Цьому і сприяють решта методів, що розглянуті в таблиці 2.

Таблиця 2

Розрахунок суми амортизаційних відрахувань за різними методами

Об'єкт - трактор ДТ-75. Балансова вартість - 10790 крб.

Нормативний строк експлуатації - 8 років.

Норма амортизаційних відрахувань - 12,5 %.

Рік	Методи розрахунку							
	Кумулятивний		Убуваючого залишку		Прогресивний		Регресивний <sup>х</sup>	
	кумулятивне число	сума, крб.	залишкова вартість	сума, крб.	кумулятивне число	сума, крб.	залишкова вартість	сума, крб.
1	8/36	2398	10790	1349	1/36	300	10790	2028
2	7/36	2098	9441	1180	2/36	599	8762	1647
3	6/36	1798	8261	1033	3/36	899	7115	1338
4	5/36	1499	7228	904	4/36	1199	5777	1086
5	4/36	1199	6324	791	5/36	1499	4691	882
6	3/36	899	5533	692	6/36	1798	3809	716
7	2/36	599	4841	605	7/36	2098	3093	581
8	1/36	300	4236	4236	8/36	2398	2512	2512
Разом	х	10790	х	10790	х	10790	х	10790

<sup>х</sup> процент відрахувань збільшується у 1,5 раза.

Разом з цим у дисертаційній роботі пропонується:

використовувати методи прискореної амортизації для тих видів основних засобів агропромислового виробництва, що визначають науково-технічний прогрес галузі;

надати власникам основних засобів право самостійно вибрати метод розрахунку амортизаційних відрахувань та встановлювати, виходячи з конкретних умов, строк експлуатації об'єктів;

змінити існуючий порядок відображення господарських операцій по основних засобах, наблизивши його до правил і стандартів, що розроблені Міжнародною бухгалтерською асоціацією. Для цього необхідно:

а/ передбачити єдиний рахунок для обліку зносу та амортизації;

б/ нарахування амортизаційних відрахувань оформлювати прямим записом: дебет рахунку 20 "Основне виробництво" /та інші рахунки виробничих витрат/, а при внутрішньогосподарській оренді - особового рахунку орендаря /20 або 46/ - кредит рахунку 02 "Знос /амортизація/ основних засобів";

в/ у балансі підприємства суму зносу необхідно показувати в активі. Ця стаття буде зменшувати первісну вартість основних засобів, в результаті у балансі одночасно буде відображена як первісна, так і залишкова їх вартість;

г/ поточні операції по обліку руху основних засобів не відображати з використанням рахунку 85 "Статутний /неподільний/ фонд", так як при переході до ринкових відносин на ньому повинні обліковуватись лише власні кошти /капітал/.

Аналіз досвіду фінансування відтворення в економічно розвинених країнах показав, що в існуванні для цієї мети регламентованого фонду /амортизаційного/ немає потреби. В зв'язку з цим пропонується для придбання або оренди необхідних об'єктів використовувати кошти, які є у розпорядженні товаровиробників на їх рахунках у банку або позички банків.

2.9. Розвиток таких форм організації виробництва, як селянські господарства, розповсюдження відносин оренди, призведуть до того, що великим попитом буде користуватися не стільки та техніка, яка має високу продуктивність або малу вартість, скільки ті марки машин та обладнання, що потребують відносно невеликих витрат на їх утримання. Отже, існує необхідність в постійному аналізі цих витрат, який неможливо проводити без відповідної облікової інформації. В зв'язку з цим в роботі запропоновано:

розмежувати в обліку відображення витрат на утримання основних засобів від витрат по їх експлуатації;

витрати на утримання основних засобів відображати: при внутрішньогосподарській оренді - по окремій статті в Особовому рахунку орендаря; в бухгалтерії орендодавця та великих сільськогосподарських формувань - по рахунку 24, давши йому назву "Витрати на утримання основних засобів";

відмовитись від відокремленого обліку витрат на ремонт на окремому синтетичному рахунку.

Таким чином, відображення в обліку витрат на ремонти, технічне обслуговування та огляди буде сприяти зміцненню аналітичності обліку, контролю за раціональним використанням коштів і т. д. Тому, крім комплексного відображення цих витрат на Особовому рахунку орендаря треба їх обліковувати окремо по кожному об'єкту. Такий порядок підтверджує і досвід закордонних країн, зокрема США, де користувачі сільськогосподарської техніки ведуть на кожен об'єкт "особисту справу", в якій фіксуються всі відомості про витрати по його утриманню.

Дана інформація має велику цінність і для заводів-виробників, бо на її підставі вони можуть більш ефективно проводити науково-дослідну роботу по удосконаленню експлуатаційних можливостей продукції, що виробляється. Промислові підприємства можуть купувати таку інформацію у користувачів за певну плату, яка буде направлятися на відтворення основних засобів або ж включатись у прибуток сільськогосподарського підприємства, орендаря, фермера.

2.10. Розвиток ринкових відносин викликає необхідність проведення аналітичної роботи не лише на рівні підприємств, асоціацій кооперативів і селянських господарств у цілому, але й на рівні кожного госпрозрахункового підрозділу /орендного колективу/. В зв'язку з цим, в роботі визначені мета й завдання аналізу використання основних засобів в нових умовах господарювання, обґрунтована система показників, яку доцільно застосовувати при цьому.

До того ж, система показників аналізу використання основних засобів для невеликих орендних колективів і селянських господарств де в чому відмінна від загальноприйнятої системи, яка використовується на рівні управління великими сільськогосподарськими підприємствами /табл. 3/. Пов'язано це з тим, що розрахунок окремих показників потребує наявності таких даних, як кількість відпрацьованих машино-днів і -змін, виробіток в умовних еталонних гектарах і т. і., які в умовах оренди або селянських господарств не визначаються.

В дисертаційній роботі обґрунтована доцільність доповнення аналізу використання основних засобів аналізом використання земельних ресурсів. Особливе значення це положення набуває у зв'язку з тим, що в договорах оренди, у більшості випадків, закріплюються умови ефективного використання угідь, які орендуються.

На підставі вивчення теоретичних розробок учених-економістів запропонована система показників економічної ефективності використання основних засобів. Провідна роль в запропонованій системі

Таблиця 3

Система показників, що використовуються при аналізі функціонування основних засобів виробництва сільсько-господарських підприємств

Групи показників	Основні напрямки та показники аналізу	Рівень використання		
		Загальнопринятая система	Орендні лекції ви	
1. Показники використання земельних ресурсів	1.1. Структура земельних угідь /абсолютні та відносні показники/	+	+	
	1.2. Ефективність вирощування с.-г. культур	+	+	
	1.3. Ефективність використання ріллі та с.-г. угідь у цілому	+	+	
	2.1. Оснащеність господарства основними засобами:			
2. Кількісні показники	2.1.1. Розмір і склад основних засобів	+	+	
	2.1.2. Забезпеченість с.-г. машинами	+	+	
	2.1.3. Рух основних засобів:	а/ коефіцієнт оновлення	+	-
		б/ коефіцієнт вибуття	+	-
		в/ термін заміни засобів	+	+
	2.1.4. Стан основних засобів:	а/ коефіцієнт зносу	+	+
		б/ коефіцієнт придатності	+	+
	2.2. Використання с.-г. техніки:	а/ коефіцієнт змінності	+	-
б/ коефіцієнт навантаження		+	-	
в/ коефіцієнт використання техніки		+	-	
3. Якісні або показники ефективності використання основних засобів	3.1. Фондовіддача	+	+	
	3.2. Фондомісткість продукції	+	+	
	3.3. Рентабельність використання основних засобів	+	+	
	3.4. Naturalні показники /кількість продукції на одиницю обладнання, потужності, експлуатаційної площі/	+	+	

належить показнику фондовіддачі. В зв'язку з тим, що він характеризує рівень віддачі вкладених в основні засоби виробництва коштів, то в орендних колективах більш правомірно брати в розрахунок не вартість засобів, а розмір орендної плати за них і суму амортизації, що передається орендодавчу, тому що саме ці показники і є

для орендарів "вкладенням" в основні засоби. Крім того, необхідно враховувати також грошову оцінку землі /в орендних колективах - орендну плату за неї/.

Показник фондовіддачі всіх основних засобів, які використовуються орендним колективом, пропонується визначати за формулою:

$$Фв = \frac{ВП}{Овл. + Оор. + З}$$

де ВП - вартість валової продукції, Овл. - вартість власних основних засобів, Оор. - вартість орендованих об'єктів, З - грошова оцінка угідь орендного колективу або орендна плата за землю.

Таким чином, передача основних засобів в оренду не виключає необхідності проведення аналітичної роботи по визначенню ефективності їх використання. Причому центр цих робіт переміщується в госпрозрахункові підрозділи, що має велике значення для раціоналізації управління сільськогосподарським виробництвом.

Основні положення дисертації відображені в наступних роботах:

1. Рекомендації по організації обліку при орендних відносинах у сільському господарстві. Укр.НДІЕАПВ ім.О.Г.Шліхтера. - Проект. - К.: 1990. - 50 с. /рос.мовою/, у співавторстві.

2. Організація економічної роботи при кооперативних і орендних формах відносин //Вдосконалення господарського механізму та інтенсифікація агропромислового виробництва: Тези доп. наук.-практ. конф. молодих учених, ч.І. - Житомир, 1990. - С.71-73 /рос.мовою/, у співавторстві.

3. Організація обліку основних засобів при внутрішньогосподарській кооперації //Внесок молодих учених і спеціалістів в інтенсифікацію виробництва та перебудову роботи АПК: Тези доп. наук.-практ. конф. молодих учених, ч. 2. - Казань, 1990. - С. 64-66 /рос. мовою/, у співавторстві.

4. Оцінка та відображення в обліку основних засобів при ринкових відносинах //Соціально-економічні передумови підвищення ефективності агропромислового виробництва в багатуокладній аграрній економіці: Тези доп. наук.-практ. конф. молодих учених. - Київ, 1991. - С. 21-23 /рос. мовою/.

5. Організація обліку основних засобів при внутрішньогосподарській кооперації //Освоєння оренди та орендних відносин в сільському господарстві: Респ. міжвід. темат. наук. зб. - К.: Урожай, 1991. - С. 65-69, у співавторстві.

АНБ ім. В. Стефанива  
АН УРСР

6. Відображення приватизації в бухгалтерських балансах  
// Ринкові перетворення аграрного виробництва: реформування відно-  
син власності, форм господарювання та економічного механізму їх  
функціонування: Тези доп. міжнародної наук.-практ. конф. - Дніпро-  
петровськ, 1992. - С. 131 /рос. мовою/, у співавторстві.

---

Підписано до друку 5.ІІ.92.                      Формат 60х84 1/16 Папір друк.  
Офсетний друк                      Ум.друк.арк. 1,16.                      Тир.110 прим.  
Зам. № 1705к

---

УкрІНТЕІ, 252171,Київ-171,вул.Горького,180

ВПІ корпорації УкрНТІ,252171,Київ-171,вул.Горького,180



284430

284430

Ab 26.240

**AB 26.240**