

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21
Костюк Дмитро Васильович

(підпис)

Керівник:
к.е.н., доцент
Сидоренко Роман Вікторович

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2023 р.
к.е.н., доцент
Гарант освітньої програми:
Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри обліку і аудиту

_____ к.е.н., Оксана НУЖНА

«__» _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

КОСТЮК Дмитро Васильович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах

керівник роботи: Сидоренко Роман Вікторович, к.е.н., доцент,

затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Бібліометричний аналіз досліджень організації обліку в сільському господарстві

1.2. Галузеві особливості обліку основних засобів в сільському господарстві

1.3. Нормативно-правове забезпечення організації обліку основних засобів

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Забезпеченість сільськогосподарських підприємств України основними засобами

2.2. Практика організації обліку основних засобів на великих сільськогосподарських підприємствах

2.3. Практика організації обліку основних засобів на фермерських господарствах

РОЗДІЛ 3.

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Вдосконалення інформаційного забезпечення обліку основних засобів для аналізу ефективності їх використання

3.2. Використання методів економетричного аналізу для прогнозування вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. *Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра*
2. *Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра*
3. *Динаміка наукових праць Національної бібліотеки України імені І.В. Вернадського з організації обліку основних засобів*
4. *Галузеві особливості обліку в сільському господарстві*
5. *Первісна вартість основних засобів на великих, середніх та малих сільськогосподарських підприємствах*
6. *Коефіцієнти зносу основних засобів сільськогосподарських підприємств*
7. *Елементи організації обліку основних засобів великих сільськогосподарських підприємств*
8. *Субkonto до плану рахунків бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах*
9. *Додаткові заходи контролю, якими обладнано основні засоби, і які можуть бути використані для даних обліку*
10. *Відомість ремонтів основних засобів ФГ*

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
<i>Розділ 1</i>	<i>Сидоренко Р.В., доцент</i>		
<i>Розділ 2</i>	<i>Сидоренко Р.В., доцент</i>		
<i>Розділ 3</i>	<i>Сидоренко Р.В., доцент</i>		
<i>Нормоконтроль</i>	<i>Сидоренко Р.В., доцент</i>		
<i>Консультант з ЕОМ</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Обґрунтування теми</i>	<i>до 11.10.2022 р.</i>	
2	<i>Огляд літератури із досліджуваної проблеми</i>	<i>до 20.12.2022 р.</i>	
3	<i>Розділ 1</i>	<i>до 03.03.2023 р.</i>	
4	<i>Розділ 2</i>	<i>до 27.06.2023 р.</i>	
5	<i>Розділ 3</i>	<i>до 08.11.2023 р.</i>	
6	<i>Висновки</i>	<i>до 18.11.2023 р.</i>	
7	<i>Формування переліку джерел посилання</i>	<i>до 21.11.2023 р.</i>	
8	<i>Формування додатків</i>	<i>до 24.11.2023 р.</i>	
9	<i>Оформлення ілюстративного матеріалу</i>	<i>до 28.11.2023 р.</i>	
10	<i>Нормоконтроль</i>	<i>до 02.12.2023 р.</i>	
12	<i>Інструментальна перевірка на академічний плагіат</i>	<i>до 07.12.2023 р.</i>	
13	<i>Представлення кваліфікаційної роботи до захисту</i>	<i>до 09.12.2023 р.</i>	

Здобувач вищої освіти _____

(підпис)

(Костюк Д.В.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

(Сидоренко Р.В.)

(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Костюк Д.В. Організація обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра за ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 84 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У розділі 1 «Теоретичні основи організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах» проведено бібліометричний аналіз досліджень організації обліку в сільському господарстві, досліджено галузеві особливості обліку основних засобів та нормативно-правове забезпечення організації обліку основних засобів.

У розділі 2 «Організація обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах» проаналізовано забезпеченість сільськогосподарських підприємств України основними засобами, розкрито практику організації обліку основних засобів на великих сільськогосподарських підприємствах та фермерських господарствах.

У розділі 3 «Вдосконалення організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах» запропоновано вдосконалення інформаційного забезпечення обліку основних засобів та використання методів економетричного аналізу для прогнозування вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств

Основний зміст роботи викладено на 67 сторінках. Робота містить 17 таблиць, 12 рисунків, перелік джерел посилання із 54 найменування та 2 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: основні засоби, сільське господарство, організація обліку, необоротні активи.

ANNOTATION

Kostiuk D.V. Organisation of accounting of property, plant and equipment in agricultural enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 84 p.

The qualification work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references, and appendices.

Section 1 «Theoretical foundations of the organisation of property, plant and equipment accounting in agricultural enterprises» a bibliometric analysis of research on the organisation of accounting in agriculture is carried out, sectoral features of property, plant and equipment accounting and regulatory support for the organisation of property, plant and equipment accounting are investigated.

Section 2 «Organisation of Property, Plant and Equipment Accounting in Agricultural Enterprises», analyses the provision of agricultural enterprises in Ukraine with property, plant and equipment, and reveals the practice of organising property, plant and equipment accounting at large agricultural enterprises and farms.

Section 3 «Improving the organisation of property, plant and equipment accounting in agricultural enterprises» proposes to improve the information support of property, plant and equipment accounting and use econometric analysis methods to forecast the value of property, plant and equipment of agricultural enterprises

The main content of the work is set out on 67 pages. The paper contains 17 tables, 12 figures, a list of 54 references and 2 appendices.

The results of the research can be applied in the practical activities of the enterprise.

Keywords: property, plant and equipment, agriculture, accounting, non-current assets.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- ОЗ – Основні засоби
- ПДВ – Податок на додану вартість
- ПКУ – Податковий кодекс України
- НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
- СГ – Сільське господарство

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	10
1.1. Бібліометричний аналіз досліджень організації обліку в сільському господарстві	10
1.2. Галузеві особливості обліку основних засобів в сільському господарстві	16
1.3. Нормативно-правове забезпечення організації обліку основних засобів	20
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	28
2.1. Забезпеченість сільськогосподарських підприємств України основними засобами	28
2.2. Практика організації обліку основних засобів на великих сільськогосподарських підприємствах	35
2.3. Практика організації обліку основних засобів на фермерських господарствах	43
Висновки до розділу 2	48
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	50
3.1. Вдосконалення інформаційного забезпечення обліку основних засобів для аналізу ефективності їх використання	50
3.2. Використання методів економетричного аналізу для прогнозування вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств	53
Висновки до розділу 3	61
ВИСНОВКИ	63
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	68
ДОДАТКИ	75

ВСТУП

Актуальність теми. Управління інформацією стає все більш складним завданням для бізнесу, особливо сільськогосподарських підприємств з точки зору обсягу даних і складності процесів у рослинництві і тваринництві. Однією з найбільш вимогливих функцій є збір даних. Мобільна сільськогосподарська техніка з різними датчиками здатна збирати велику кількість даних під час роботи. Автоматизований збір технологічних даних може бути основою для інформаційно-керованого сільськогосподарського виробництва. Але використання цих даних сьогодні обмежене апаратною та програмною сумісністю, різними форматами даних, відсутністю концепції розвитку бухгалтерського обліку та документування операцій з основними засобами з врахуванням технологічних зрушень. Застарілий документальний підхід до організації обліку основних засобів вказує на великі перспективи розробок у цій сфері, що і підтверджує актуальність досліджень.

Вивчаючи детальніше тематику праць з організації обліку основних засобів, можна побачити, що вони більшою мірою присвячені окремим аспектам облікового процесу. Так організацію первинного обліку основних засобів розкрито в дослідженнях Охрамович О. Р., амортизації в працях Касьянова В. О., Макурін А., Верига Ю. А. Окремі аспекти використання основних засобів аналізуються в дослідженнях Шепель І. В., Хомка В. М., Кірейцев Г.Г., організації обліку з метою аналізу в статті Дробязко С.І. Проте основним об'єктом дослідження в контексті організації обліку є облікова політика, якій присвячено праці Лопатовського В.Г., Дерманської Л., Гільорме Т.В., Височан О.О., Власюк Т.М., Левченко О.М., Лубенченко О. та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи Луцького національного технічного університету за темою «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення формування та контролю

звітних показників суб'єктів господарювання.» (№ д/р: 0123U100955) на 2023-2025 роки.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є дослідження теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої мети було вирішено наступні завдання:

- провести бібліометричний аналіз досліджень організації обліку основних засобів в сільському господарстві;
- проаналізувати галузеві особливості обліку основних засобів в сільському господарстві;
- дослідити нормативно-правове забезпечення організації обліку основних засобів;
- проаналізувати забезпеченість сільськогосподарських підприємств України основними засобами;
- розкрити практику організації обліку основних засобів на великих сільськогосподарських підприємствах та фермерських господарствах;
- розробити внутрішні регламенти обліку основних засобів для аналізу ефективності їх використання;
- запропонувати методи економетричного аналізу для прогнозування вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є основні засоби сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти організації обліку основних засобів.

Методи дослідження. В процесі написання роботи використано різноманітні методи дослідження. Для вивчення галузевих особливостей використано індукцію і дедукцію. Для розкриття наявності основних засобів на сільськогосподарських підприємствах використано аналіз. Для розробки

шляхів вдосконалення обліку основних засобів використано аналогію і порівняння.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти, матеріали Державної служби статистики та досліджуваних підприємств, матеріали науково-практичних конференцій, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань організації обліку основних засобів.

Новизна одержаних результатів полягає у вдосконаленні теоретичних і практичних аспектів організації обліку основних засобів. Результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора, є такі:

Набули подальшого розвитку:

- визнання агротехнологій сільськогосподарського підприємства як активу з прив'язкою до конкретних основних засобів. При цьому під агротехнологією, слід розуміти оцифрований та запрограмований набір практик застосування обладнання по вирощуванню і вигодовуванню;

- відомість ремонтів основних засобів фермерського господарства, яка в умовах мінімальних вимог до бухгалтерського обліку забезпечить фермера інформацією про витрати на утримання основного засобу з метою розрахунку альтернативних варіантів заміни обладнання.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані у кваліфікаційній роботі магістра результати можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних досліджень з організації обліку основних засобів. Представлені в роботі пропозиції та рекомендації можуть бути використані фермерськими господарствами для обліку основних засобів.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ФГ «Колос-ВМ», про що зазначено у рецензії із підприємства.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі основні розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 05 листопада 2022 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено в 1 опублікованій науковій праці.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 69 сторінок друкованого тексту, в тому числі 17 таблиць і 12 рисунків. Робота містить 2 додатки на 5 сторінках, список використаних джерел включає в себе 54 найменувань на 10 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано наукову новизну та практичне значення дослідження, наведено відомості про впровадження результатів кваліфікаційної роботи магістра.

У розділі 1 «Теоретичні основи організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах» проведено бібліометричний аналіз досліджень організації обліку в сільському господарстві, досліджено галузеві особливості обліку основних засобів та нормативно-правове забезпечення організації обліку основних засобів.

У розділі 2 «Організація обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах» проаналізовано забезпеченість сільськогосподарських підприємств України основними засобами, розкрито практику організації обліку основних засобів на великих сільськогосподарських підприємствах та фермерських господарствах.

У розділі 3 «Вдосконалення організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах» запропоновано вдосконалення інформаційного забезпечення обліку основних засобів та використання методів економетричного аналізу для прогнозування вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Бібліометричний аналіз досліджень організації обліку в сільському господарстві

Сільське господарство є одним з найбільших секторів економіки України. Ефективність сільського господарства та сільськогосподарської діяльності окремих підприємств залежить від численних факторів: ґрунтів, клімату, технологій, але і певною мірою від вмінь узагальнювати і аналізувати інформацію про минулі події, чому сприяє належно організований бухгалтерський облік.

«Тематиці обліку основних засобів присвячено надзвичайно велика кількість публікацій, однак організація обліку і досі залишається досить актуальною. Сам процес організації обліку індивідуальний для кожного підприємства, так як залежить від розміру, виду діяльності, автоматизації та ін. Тому постійно виникають запити практики про врегулювання організаційних питань щодо використання основних засобів та їх обліку» [1].

Ми погоджуємось з твердженням Левченко О. П., що «від того, наскільки ефективно використовуються основні засоби підприємством, залежать результати його діяльності. В свою чергу, ефективність використання основних засобів залежить від вмілої організації обліку. Тобто від організації своєчасного одержання надійної та повної облікової інформації, адже на її основі підприємці приймають свої рішення щодо управління своїм майном» [2].

Нами зроблено дослідження наукової періодики України з організації обліку основних засобів за даними Національної бібліотеки України імені І.В. Вернадського. За пошуковими словами «Організація обліку основних засобів», а також за їх видами було виявлено 58 наукових праць (табл. 1.1).

Зібрані праці розкривають особливості організації обліку, інвестиційної нерухомості, землі, капітальних інвестицій, будинків, машин, обладнання, транспортних засобів, інструментів, тварин, насаджень та ін.

Таблиця 1.1 – Кількість наукових праць Національної бібліотеки України імені І.В. Вернадського з організації обліку основних засобів

Тематика досліджень	Всього	В т.ч. сільське господарство
Організація обліку основних засобів	38	1
Організація обліку інвестиційної нерухомості	2	-
Організація обліку земель та капітальних витрат на поліпшення земель	4	4
Організація обліку будинків та споруд	-	-
Організація обліку машин та обладнання (трактори)	1	1
Організація обліку транспортних засобів	5	-
Організація обліку інструментів, приладів та інвентарю	2	2
Організація обліку тварин	5	4
Організація обліку багаторічних насаджень та плодоносних рослин	1	1
Всього	58	12

Джерело: складено автором

З-поміж 58 проаналізованих досліджень, 12 пов'язано з сільським господарством. Це дослідження обліку сільськогосподарських земель та тварин. Наведені в таблиці 1.1 дані показують кількість публікацій, де ключовим словом було сказано організацію обліку основних засобів,

Якщо прослідкувати хронологію досліджень, то можна чітко побачити, що їх кількість значно скоротилась (таблиця 1.2). До 2014 року більше 90% опрацьованих нами праць. В цей період розвитку обліку, як покажуть наші дослідження в розділі 1.3 роботи, відбуваються найбільші зміни в нормативному забезпеченні.

Таблиця 1.2 - Динаміка наукових досліджень з організації обліку основних засобів

Показник	До 2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Всього досліджень з організації обліку	42	1	3	3	3	3		1	1	1
В т.ч. сільське господарство	8		1		1	2				

Джерело: складено автором

Графічно динаміку досліджень наведено на рисунку 1.1.

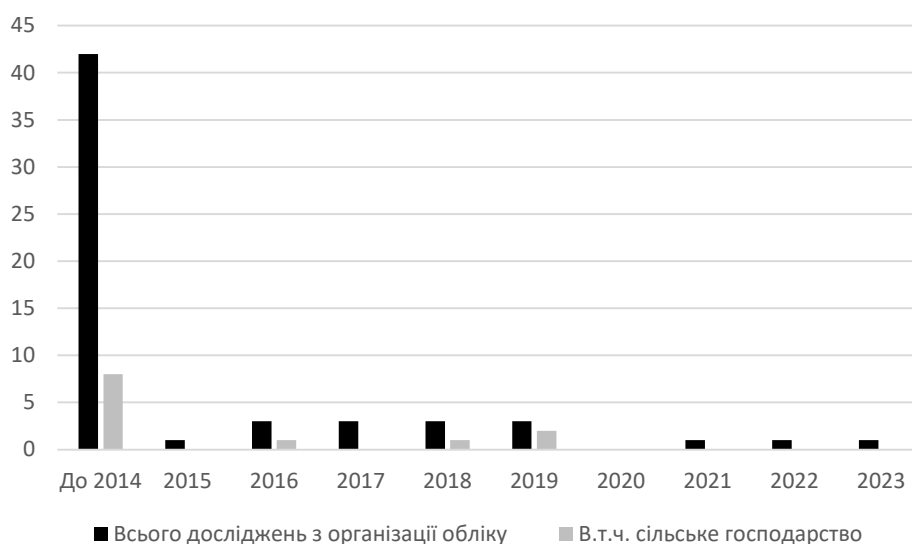


Рисунок 1.1 - Динаміка досліджень з організації обліку основних засобів за даними Національної бібліотеки України імені І.В. Вернадського

Джерело: складено автором

Ми можемо побачити, що питання організації обліку є недооціненими, а що стосується основних засобів, то вважаються вже вивченими. Проте саме «методи управлінського та бухгалтерського обліку можуть допомогти зменшити витрати та підвищити продуктивність сільському господарстві. Насправді, бухгалтерському обліку в аграрному секторі слід було б приділяти більше уваги, ніж промисловому сектору не тільки тому, що сільське господарство відіграє більшу роль в економіці, але й тому, що воно також

постачає сировину для промисловості. Із зростанням інвестицій та з більшим використанням сучасних машин та обладнання в сільському господарстві, роль бухгалтерського обліку значно зростає» [3].

Слід підкреслити також відсутність досліджень основних засобів у фермерських господарствах. Садовська І. Б., Бібіч І.І., Нагірська К.Є. зазначали, що «актуальність проблеми організації обліку та оподаткування фермерських господарств в Україні обумовлює той факт, що у країнах ЄС приблизно 80 відсотків аграрного бізнесу складають родинні ферми, що стали фундаментом у формуванні єдиної сільськогосподарської політики в європейських країнах. Фермерство забезпечує населення якісними продуктами, а отже, стає ключем до європейської продовольчої незалежності» [4].

Вивчаючи детальніше тематику праць з організації обліку, можна побачити, що вони більшою мірою присвячені окремим аспектам облікового процесу. Так організацію первинного обліку основних засобів розкрито в дослідженнях Охрамович О. Р. [5], амортизації в працях Касьянова В. О. [6], Макурін А. [13], Верига Ю. А. [14]. Окремі аспекти використання основних засобів аналізуються в дослідженнях Шепель І. В. [7], Хомка В. М. [11], Г.Г.Кірейцев [8], організації обліку з метою аналізу в статті Дробязко С.І. [9]. Проте основним об'єктом дослідження в контексті організації обліку є облікова політика, якій присвячено праці Лопатовського В.Г. [10], Дерманської Л. [12], Гільорме Т.В. [15], Височан О.О. [16], Власюк Т.М. [17], Левченко О.М. [18], Лубенченко О. [19] та ін.

Можна зробити припущення, що такі ділянки організації обліку як амортизація основних засобів та облікова політика в частині основних засобів є найбільш проблематичними. Однак, а нашу думку, це навпаки застарілі об'єкти, які досліджуються і аналізуються найбільше через те, що передбачають багатоваріантність. Однак організація облікового процесу передбачає індивідуальний підхід до кожного підприємства, тому важливим є

дослідження автоматизації процесу, аналіз відповідності завданням сталого розвитку і т.д.

В таблиці 1.3 наведено динаміку досліджень організації обліку основних засобів за основними напрямками

Таблиця 1.3 - Динаміка досліджень організації обліку основних засобів за основними напрямками

Напрямок досліджень організації обліку основних засобів	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Облікова політика	2	-	2	1	4	1	-	-
Організація первинного обліку	2	-	1	-	-	1	-	-
Амортизація	2	5	2	2	3	1	2	-
Організація облікової служби	-	1	-	-	1	-	-	-
Організація оподаткування	-	1	-	-	1	-	-	-

Джерело: складено автором

Також пошук був здійснений в міжнародній базі webofscience за пошуковими словами «Organisation Accounting agriculture», результат – 82, та Google scholar - 53. Такі показники в масштабах міжнародних баз дозволяють стверджувати, що практично немає праць з організації обліку. Результати свідчать, що більшість питань, які розглядаються в рамках організації облікового процесу не стали об'єктом міжнародних досліджень через те, що передбачають суто практичну складову і враховують багато специфічних моментів, які зумовлюють унікальність обліку в Україні: велика кількість документів, кадровий облік, наявність інструкцій і положень.

Якщо ж проаналізувати тематику наявних наукових праці з організації обліку основних засобів, то більшість досліджень стосуються лише двох тем: амортизація, документування.

Результати дослідження показують суттєву галузеву специфіку в організації обліку основних засобів в сільському господарстві в Україні, яка зумовлена активами, що не використовуються в інших галузях: земля та тварини і особливостями нормативно-правового регулювання обліку в Україні.

Дослідження закордонних науковців намагаються виявити причинно-наслідкові зв'язки в явищах використовуючи дані обліку. Наприклад, Лінг Сун, Ліліан Е. Фулгініті визначали «еволюцію частки сільського господарства у ВВП під впливом трьох компонент: зміни цін, зміни факторів виробництва та технологічні зміни. Результати показують, що відносні ціни мають позитивний, але незначний вплив на частку сільського господарства у ВВП як у довгостроковій, так і в короткостроковій перспективі» [20]. Ряд інших дослідників вивчали як автоматизація процесів сприяла зростанню ефективності та ін.

Проаналізувавши закордонні та вітчизняні дослідження, нами виділено наступні завдання організації обліку основних засобів в сільському господарстві:

- Формування системи показників, які необхідні для прийняття рішень щодо основних засобів та відображення інформації про них у звітності;
- Налагодження обліку для отримання необхідних показників;
- Визначення відповідальних осіб та інформаційних потоків для отримання необхідної інформації;
- Формування внутрішніх регламентів та облікової політики для затвердження наведених вище кроків на конкретному підприємстві.

1.2. Галузеві особливості обліку основних засобів в сільському господарстві

Як показали наші дослідження, організація обліку вивчається науковцями за конкретними напрямками, так як врахувати специфіку кожного підприємстві досить складно. Багато факторів мають вплив на побудову обліку: розмір підприємства, структура, інформаційні запити, система оподаткування та ін. Проте визначальним фактором є саме вид діяльності підприємства.

Крім того організація обліку у XX столітті ставила інші завдання і вимагала інших рішень, ніж у XXI. «Процеси управління в сільському господарстві стають складнішими завдяки впровадженню технологій точного землеробства, а також більшим фермам, спільному використанню техніки, контрактній роботі та загалом завдяки більшому використанню інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) у різних додатках. Одним із наслідків є те, що процеси управління інформацією в сільському господарстві стають все більш заплутаними» [21].

Сільське господарство складається з двох основних секторів сільськогосподарського виробництва, таких як рослинництво та тваринництво. Рослинництво та тваринництво, відповідно, включають самостійні підсегменти, що функціонують у будь-яких організаційно-правових формах сільськогосподарських підприємств:

- 1) рослинництво: кормовиробництво, зерновиробництво, олійництво, садівництво, картоплярство, технічне рослинництво тощо
- 2) тваринництво: скотарство, конярство, свинарство, рибництво, звірівництво тощо.

Тому першою особливістю сільськогосподарського виробництва у вищезазначених сегментах та підсегментах можна назвати використання біологічних активів як засобів та знарядь виробництва (живі рослини та

тварини) та земельних активів у розрізі типів сільськогосподарських угідь (рілля, сіножаті, пасовища та ін.).

У сільськогосподарському виробництві використовуються специфічні види матеріальних і біологічних предметів праці (пестициди, мінеральні добрива, сільськогосподарські препарати, біологічні та хімічні стимулятори росту продукції тощо), дозування яких має суворо контролюватися з метою забезпечення екологічної безпеки. Тому другою особливістю є необхідність контролю біологічних і земельних активів на відповідність вимогам безпечності, та якості. Якість сільськогосподарської продукції має обліковуватися не лише за наявними показниками (жир, білок, вуглеводи тощо), але й за відсотковим вмістом шкідливих речовин (нітриту, нітрата, солі важких металів, отрути тощо) у порівнянні з науково обґрунтованими та допустимими показниками.

Для об'єктів обліку в сільськогосподарській діяльності, які як сільськогосподарські культури, худоба, земельні ділянки, витрати на виробництво сільськогосподарської продукції, вихід продукції, фінансові результати, повинні бути передбачені аналітичні та синтетичні рахунки для господарських операцій з метою дотримання наведених вище вимог.

«Характерною особливістю землі є те, що на відміну від інших чинників виробництва, в процесі виробництва вона не підлягає зношенню. Науково обґрунтоване використання землі є вічним необмеженим в широкому розумінні цього слова. Однак в умовах безгосподарного вжиття агротехнічних заходів відбувається посиленій винос поживних речовин, що спричиняє виснаження ґрунту, зниження його ресурсності та урожайності, і зрештою — обмеження господарського використання. Відтворення родючості потребує значних затрат коштів, праці і значного часу. Унаслідок природних змін і антропогенного впливу сільськогосподарська земля зазнає істотних фізичних, хімічних і біологічних змін» [22].

Опрацювання наукових досліджень [1-20] дозволяє виокремити наступні галузеві особливості обліку в сільському господарстві, які наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 - Галузеві особливості обліку в сільському господарстві

Особливості	Характеристика
Основним ресурсом є земля	Облік залежить від права власності на землю та її цільового призначення: рілля, сіножаті, садки і т.д.
Основними активами є біологічні активи, які дають сільськогосподарську продукцію	Для обліку біологічних активів передбачена окрема методика обліку, оцінки, документування. Це живі організми, які ростуть, змінюють вартість.
Сезонність	Ритмічність операцій в обліку пов'язана з сезонами: з активізацією в теплу пору року і значного зменшення взимку. Основним періодом для калькуляції у рослинництві є осінь, в тваринництві менші і залежать від виду тварин
Використання планової собівартості протягом року	В рослинництві рік починається і завершується осінню. Відповідно протягом року використовується планова собівартість
Використання специфічних видів матеріальних і біологічних предметів праці (пестициди, мінеральні добрива, сільськогосподарські препарати, біологічні та хімічні стимулятори росту продукції тощо)	Використання специфічних матеріалів вимагає використання відповідних документів для відображення цих операцій в обліку
Необхідність контролю біологічних і земельних активів на відповідність вимогам безпеки, та якості	Технологія документування операцій має передбачати можливість перевірки дотримання вирощування рослин і вигодовування тварин

Джерело: складено автором

Таким чином наші дослідження дають змогу стверджувати, що на організацію обліку основних засобів впливає:

1) відмінність структури основних засобів сільськогосподарських підприємств від інших видів, так як основними активами є земля, біологічні активи, тварини. Проте це впливає на структуру активів у вартісному вираженні.

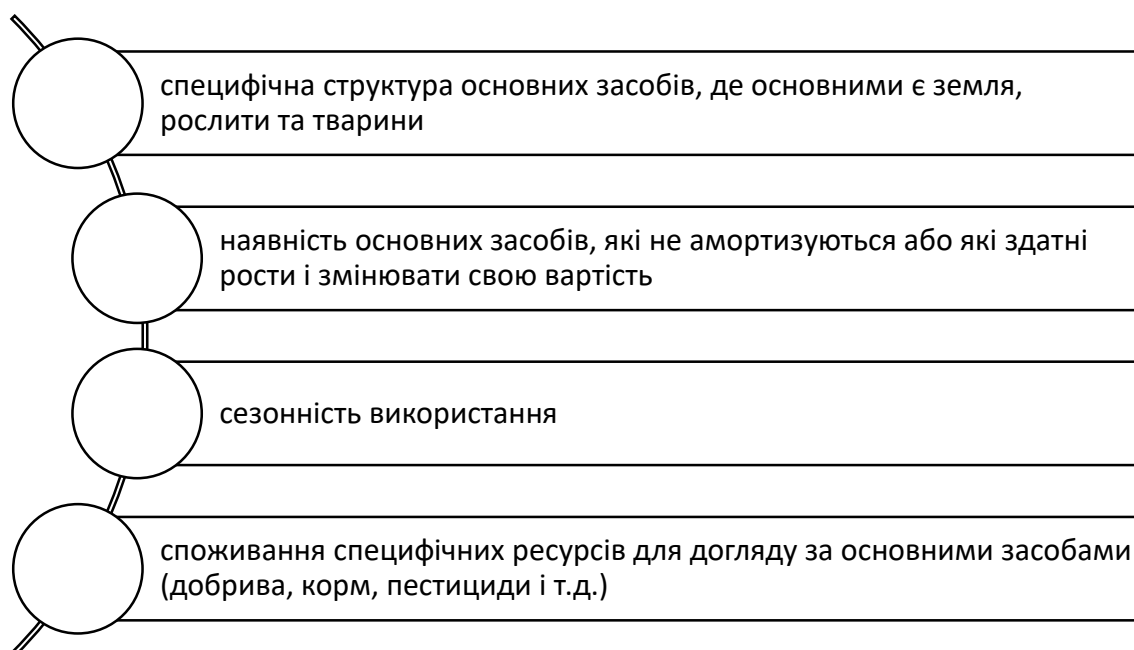


Рисунок 1.2 – Галузеві особливості організації обліку основних засобів в сільському господарстві

Джерело: складено автором

2) застосування одночасно різних методик обліку і документування для різних активів. Наприклад, земля не амортизується, а рослини і тварини здатні з основних засобів перетворитись в біологічні активи

3) недоцільність застосування прямолінійного методу амортизації, рахування обсягів виробництва через постійну сезонність

4) використання специфічних документів для контролю на використанням запасів, кількість яких впливає на якість основних засобів.

Таким чином можна зробити висновок, що для подальших досліджень організації обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах акцент необхідно робити на обліку землі, капітальних витратах на поліпшення землі, тваринах і рослинах, які належать до довгострокових необоротних активів, в тому числі довгострокових біологічних активів тваринництва і рослинництва

1.3. Нормативно-правове забезпечення організації обліку основних засобів

Як показали наші дослідження, основні засоби в сільському господарстві мають суттєву специфіку. Тому нами проаналізовано нормативно-правове забезпечення з врахуванням цих особливостей в розрізі наступних груп:

- 1) Нормативно-правове забезпечення, яке стосується організації обліку основних засобів на підприємствах всіх видів діяльності
- 2) Нормативно-правове забезпечення, яке стосується організації обліку основних засобів тільки сільськогосподарських підприємств.

Нами проаналізовано визначення основних засобів згідно нормативно-правового забезпечення, результати чого представлено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Визначення основних засобів в нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення основних засобів	Характеристика
1	2	3
НП(С)БО 7 «Основні засоби»	«Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [23]	Основні критерії – матеріальність, використання в діяльності, строк корисного використання більше 1 року або операційного циклу
МСБО 16 «Основні засоби»	«Основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [24]	Основні критерії – матеріальність, подано перелік використання, використання більше одного періоду
НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	«Матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб’єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року» [26].	Основні критерії – матеріальність, використання в діяльності, термін використання більше 1 року

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
Податковий кодекс України	«Основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [25].	Основні критерії – матеріальність, вартість понад 20000, зменшення вартості з часом, термін використання понад рік або операційний цикл

Джерело: складено за [23-26]

Визначення основних засобів в нормативно-правовій базі є подібними.

В їх основі три основних критерії визнання:

- 1) Матеріальність;
- 2) Використання в діяльності (тобто об'єкт, який не використовується не може бути основним засобом);
- 3) Використання протягом періоду більшого за один рік.

Для організації обліку основних засобів першочерговими є вимоги стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. В залежності від розміру підприємства, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [27], це можуть бути Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або Міжнародні стандарти фінансової звітності. «Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами,

перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [27]. Тобто великі сільськогосподарські підприємства формують звітність за МСФЗ. Їх звітність відповідає двом з трьох критеріїв; «балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників - понад 250 осіб» [27].

Проаналізуємо основні міжнародні стандарти, які є ключовими для організації обліку рослин і землі.

Боцолан С., Лагі Е., Маттеї М. у свої дослідженнях відмічали, що «відповідно до стандартів IAS-IFRS, сільськогосподарська діяльність обліковується за моделлю справедливої вартості. У 2014 році Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку внесла зміни в обліковий підхід до плодоносних рослин з метою вирішення деяких проблем, які виникли після застосування МСБО 41. Поправки вимагають, щоб плодоносні рослини обліковувалися як основні засоби (МСБО 16)» [28]. Рада з МСФЗ випустила стандарт «Сільське господарство: Плодоносні рослини (Поправки до МСБО 16 та МСБО 41) 30 червня 2014 року, який змінив порядок обліку біологічних активів, що відповідають визначенню плодоносних рослин.

З 2014 року плодоносні рослини обліковуються відповідно до МСБО 16 і на них застосовуються всі вимоги цього стандарту. Це включає в себе можливість вибору між моделлю обліку за собівартістю та моделлю переоцінки. Сільськогосподарська продукція, вирощена на плодоносних рослинах (наприклад фрукти, що ростуть на дереві) залишилась у сфері застосування МСБО 41 «Сільське господарство» [29].

При цьому плодоносна рослина - це «жива рослина, що а) використовується у процесі виробництва або постачання сільськогосподарської продукції; б) за очікуванням, даватиме плоди протягом більше ніж одного періоду; та в) для якої існує віддалена ймовірність того, що

вона буде продана як сільськогосподарська продукція, за винятком випадків продажу її як вторинної сировини» [24].

Згідно МСБО 16 до основних засобів також належать виноградна лоза і деякі рослини, які можуть здаватися однорічними, наприклад, кореневі системи багаторічних рослин (наприклад, цукрової тростини або бамбука). Однак однорічні культури та інші рослини, які вирощуються виключно для однорічних культур та інші рослини, які вирощуються виключно для збору врожаю як сільськогосподарська продукція, такі як традиційні орні культури (наприклад, кукурудза, пшениця та соя) а також дерева, що вирощуються на деревину, не відповідають визначенню плодоносних рослин. Крім того, рослини, які мають подвійне призначення, тобто як плоди, так і сама рослина, що продається або як жива рослина, або як сільськогосподарська продукція (за винятком як жива рослина або як сільськогосподарська продукція не відповідають цьому визначенню.

Що стосується племінних тварин, їх можна утримувати виключно для отримання продукції, яку вони виробляють. Тому племінні тварини обліковуються згідно з МСБО 41 «Біологічні активи».

Отже, згідно МСБО плодоносні рослини та їхня сільськогосподарська продукція розглядаються на дві одиниці обліку з різними моделями оцінки. Плодоносні рослини будуть представлені як необоротні активи, тоді як сільськогосподарська продукція зазвичай є оборотним активом, якщо тільки вона не потребує більше ніж рік для дозрівання.

Плодоносні рослини підлягають усім вимогам до визнання та оцінки, викладеним в МСФЗ (IAS) 16. Зокрема, до дозрівання плодоносні рослини оцінюються за накопиченою собівартістю, подібно до обліку об'єкта основних засобів, збудованого власними силами, до моменту його введення в експлуатацію. Після дозрівання плодоносних рослин суб'єкт господарювання має право обирати як оцінювати, використовуючи модель собівартості або модель переоцінки. Якщо обрано модель переоцінки, то переоцінки потрібно буде відбуватися з достатньою регулярністю, щоб гарантувати, що балансова

вартість суттєво не відрізнялася від справедливої вартості активу. Суб'єкти господарювання повинні будуть визначити строк корисної експлуатації плодоносної рослини, щоб амортизувати її. Строк корисної експлуатації потрібно буде визначати щороку. Плодоносні рослини також підпадають під сферу застосування МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Таким чином, суб'єкти господарювання повинні оцінити, чи існують ознаки зменшення корисності плодоносних рослин на кінець кожного звітного періоду. За таких обставин, збиток від зменшення корисності визнаватиметься, якщо балансова вартість буде нижчою за суму очікуваного відшкодування активу, що плодоносить.

Згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини також є основними засобами.

Щодо землі, то «основоположними стандартами, що регулюють порядок обліку земельних ресурсів, як основного засобу на правах володіння, є П(С)БО 7 та МСБО 16 «Основні засоби». У цих стандартах немає єдиного підходу до визначення земельних ресурсів, а використовується різний понятійний апарат. Так, у П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовується поняття «земельна ділянка», що відповідно до чинного законодавства України є частиною земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами та «земля». МСБО 16 «Основні засоби» оперує поняттями «земля» та «земельний актив», вони мають глибше змістовне навантаження, оскільки враховуються основні якісні характеристики земельних ресурсів» [30]

Земля не підлягає амортизації і відображається в обліку при наявності довгострокових прав на неї.

Для організації обліку важливим є також забезпечення документування операцій та відповідальних осіб щодо її здійснення. «Донедавна підприємства використовували типові форми первинного обліку щодо основних засобів, однак у жовтні 2021 року Державною службою статистики України Наказом № 266 їх було скасовано» [31]. Наказ Міністерства статистики України від

29.12.95 № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [32] визначав не тільки бланки для відображення операцій, а й відповідальних осіб для її здійснення для приватного сектору. Для державних підприємств залишається чинним Наказ № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [33]. «Підприємства можуть і надалі використовувати скасовані типові форми з Наказу № 352, водночас вони можуть використовувати форми Порядку № 818, незважаючи на те, що дані форми були розроблені для суб'єктів державного сектору, адже в тексті документа зазначено: «Типові форми з обліку та списання основних засобів можуть застосовуватися юридичними особами незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності...». Дослідження довели, що на практиці суб'єкти господарювання продовжують застосовувати типові форми первинних документів, що затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352. Окрім цього, підприємства можуть розробляти власні первинні документи з дотриманням вимог щодо обов'язкових реквізитів, як зазначено у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [31].

Щодо контролю основних засобів в сільському господарстві, основним методом є інвентаризація. Основними документами, що регулює порядок проведення інвентаризації, є Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 [34]. Також підприємства можуть використовувати Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 13.09.2016 № 818 [35]

Враховуючи вищенаведені нормативні акти, можна сформулювати наступні вимоги до облікової політики підприємств сільського господарства:

1) Аналітичний облік основних засобів, одиниця обліку. Наприклад, для машин одиниця – закінчений пристрій, аналітичний облік за розташуванням, відповідальними особами, землі – за громадами, призначенням, полями і т.д.

2) Форми документів для обліку всіх основних засобів, так як типові відсутні.

3) Відповідальні особи за ініціювання та проведення операцій з основними засобами, в тому числі визначення терміну використання, списання і т.д.

4) Оцінка та амортизація основних засобів, вартісний критерій, підстави для встановлення методу амортизації.

5) Організація контролю за основними засобами: методи, періодичність, відповідальних.

б) Алгоритм віднесення витрат на ремонт до вартості основних засобів

В окремих випадках для обліку основних засобів використовуються також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [36], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності активів», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 [37], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [38].

Проте, жоден нормативний акт не розкриває специфіки використання основних засобів в сільському господарстві. Нами зібрано загальні нормативні акти, які враховують вимоги чинного законодавства до організації обліку основних засобів. Але не врегульованими залишаються питання: використання первинних документів, обов'язки працівників в операціях з основними засобами та ін.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних аспектів організації обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах дозволяє зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що більшість праць, присвячених організації обліку основних засобів, пов'язано з сільським господарством. Це дослідження обліку сільськогосподарських земель та тварин. Якщо прослідкувати хронологію досліджень, то можна чітко побачити, що їх кількість значно скоротилась. До 2014 року датуються більше 90% опрацьованих нами праць.

2. Результати дослідження показують суттєву галузеву специфіку в організації обліку основних засобів в сільському господарстві в Україні, яка зумовлена активами, що не використовуються в інших галузях: земля та тварини і особливостями нормативно-правового регулювання обліку.

3. Визначено, що дослідження закордонних науковців намагаються виявити причинно-наслідкові зв'язки в явищах використовуючи дані обліку. Якщо ж проаналізувати тематику наявних наукових вітчизняних праць з організації обліку основних засобів, то більшість досліджень стосуються лише двох тем: амортизація, документування.

4. Встановлено наступні ключові галузеві особливості, які впливають на організацію обліку основних засобів: відмінність структури основних засобів сільськогосподарських підприємств від інших видів, так як основними активами є земля, біологічні активи, тварини; застосування одночасно різних методик обліку і документування для різних активів; 3) недоцільність застосування прямолінійного методу амортизації, рахування обсягів виробництва через постійну сезонність; 4) використання специфічних документів для контролю на використанням запасів, кількість яких впливає на якість основних засобів.

5. Визначено, що жоден нормативний акт не розкриває специфіки використання основних засобів в сільському господарстві. Нами зібрано загальні нормативні акти, які враховують вимоги чинного законодавства до організації обліку основних засобів. Але не врегульованими залишаються питання: використання первинних документів, обов'язки працівників в операціях з основними засобами та ін.

РОЗІДЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Забезпеченість сільськогосподарських підприємства України основними засобами

Хоча економіка України в цілому не демонструє швидкий прогрес, можна стверджувати, що однією з провідних галузей, яка постійно показує зростання, є сільське господарство. «У 2021 році частка сільського господарства у ВВП України була найвищою серед усіх секторів економіки і становила понад 10%. На агропродовольчу продукцію також припадає найбільша частка загального експорту України – близько 41% за рік» [39]. У країні на кінець 2022 року налічується понад 32844 підприємств, які займаються сільським господарством. Сумарно вони виготовляють 59% сільськогосподарської продукції. Так як за даними Державного комітету статистики України домашні господарства забезпечують 41% виробництва сільськогосподарської продукції [40]. В таблиці 2.1 наведено кількість діючих сільськогосподарських підприємств з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2022 роки. Більш детально інформація подана в Додатку Б.

З даних таблиці ми бачимо, що кількість великих господарств зростає, в той час як малих і середніх зменшується. Динаміка кількості господарств наведена на рис.2.1. Структурно частка великих господарств менше 0,01 відсотка, однак вони забезпечують основне виробництво. З малих підприємств, яких в 2022 році понад 32 тис., понад 90% становлять мікропідприємства. Мікропідприємства найчисельніша група господарюючих суб'єктів. Як показують дані додатку, в різні періоди її частка становила від 80 до 84%.

Відповідно найбільшій підтримки, в тому числі і організації обліку, вимагає ця група підприємств, які не використовують міжнародні стандарти, а працюють за правилами НП(С)БО.

Таблиця 2.1 - Кількість діючих сільськогосподарських підприємств з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2022 роки

Роки	Усього, одиниць	У тому числі			
		великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства	з них мікропідприємства
2010	50666	13	3440	47213	42972
2011	41677	16	3274	38387	33081
2012	47656	26	3143	44487	39103
2013	49848	27	2915	46906	41495
2014	46012	28	2595	43389	38430
2015	46744	29	2533	44182	39237
2016	44998	20	2501	42477	37457
2017	50115	18	2383	47714	42512
2018	50504	23	2298	48183	42907
2019	50239	34	2281	47924	42633
2020	49452	36	2134	47282	42042
2021	47753	49	2091	45613	40185
2022	32844	39	1683	31122	26338

Джерело: складено за даними [41]

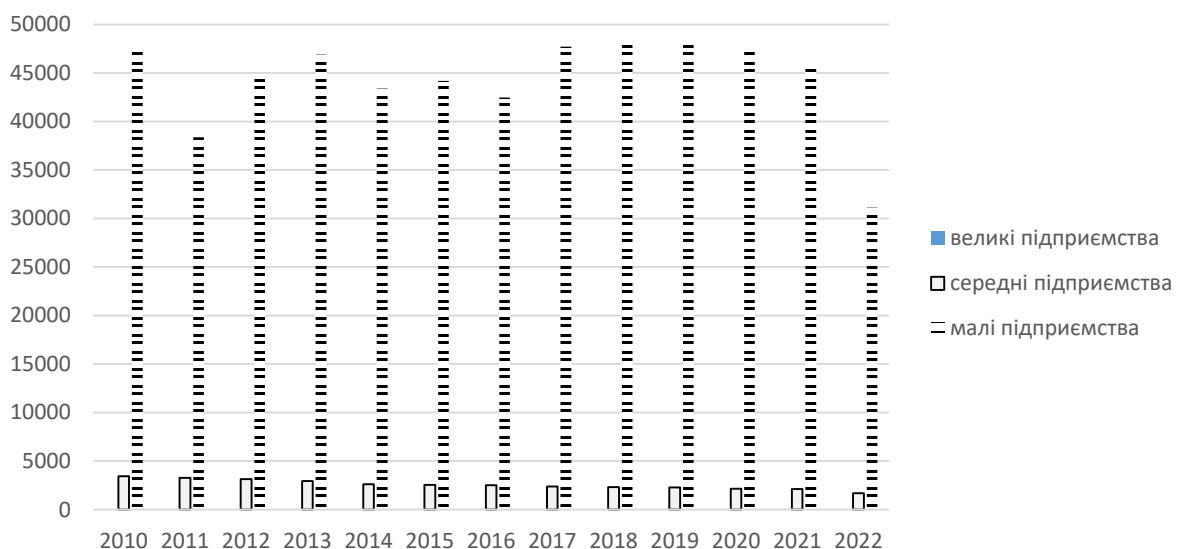


Рисунок 2.1 - Динаміка кількості сільськогосподарських підприємств, од

Джерело: складено за даними [41]

Переважаючи на чисельну перевагу мікропідприємств, наявність необоротних активів в них нижче, ніж на великих підприємствах. Це може напряду вказувати на забезпеченість виробничими засобами праці. В таблиці 2.2 наведено вартість необоротних активів сільськогосподарських підприємств протягом 2013-2022 роки

Таблиця 2.2 - Вартість необоротних активів сільськогосподарських підприємств протягом 2013-2022 роки, млн.грн

Рік	Необоротні активи, усього, млн.грн	В т.ч. за розмірами підприємств, млн.грн			
		великі	середні	малі	з них мікро
2013	117942280,5	12258689	65388411,7	40295179,8	15337627,5
2014	123008777,8	13452676,7	68630628,9	40925472,2	15052900,5
2015	171147010,9	31272346	84825329,1	55049335,8	18779105,8
2016	218567767,1	31708432	110983503,8	75875831,3	27741447,7
2017	272513741,2	37118399	131093850,8	104301491,4	33444650,8
2018	329310696,7	51473970	154940039,5	122896687,2	42477336,6
2019	389245087,3	88598826	167350939,3	133295322	47056603,7
2020	419022957,9	97586137	170202796,5	151234024,4	56514668,3
2021	467126259,3	105931647	196688131,4	164506480,9	60773214
2022	465548862,2	103038417	194237777,6	168272667,6	62866451,7

Джерело: складено за даними [42]

Позитивним моментом є зростання вартості необоротних активів для всіх видів підприємств, так як до необоротних активів належать інвестиційна нерухомість, фінансові і капітальні інвестиції, біологічні активи. На рисунку 2.2 представлено динаміку структури необоротних активів сільськогосподарських підприємств за розмірами. З даних рисунку видно, що починаючи з 2013 року відбувається повільний, але постійний ріст вартості необоротних активів на великих підприємствах та малих. Якщо в 2013 році вартість необоротних активів великих підприємств становила тільки 10% від загальної їх вартості по Україні, то у 2022 році цей показник вже становить 22%. Це свідчить про те, що модернізації, оновлення та нові технології в більшій мірі мають змогу застосовувати саме великі підприємства, фінансові ресурси яких є більшими в порівнянні з іншими підприємствами

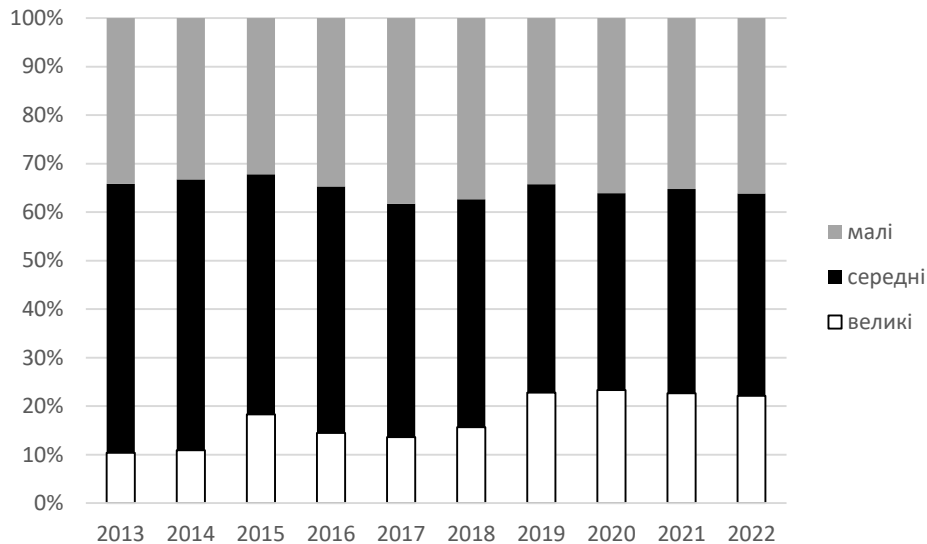


Рисунок 2.2 - Структура необоротних активів сільськогосподарських підприємств протягом 2013-2022 роки, млн.грн

Джерело: складено за даними [42]

На продуктивність в аграрному секторі впливає багато факторів, але один з них – це наявність сучасного обладнання та технологій. Система управління на фермерських господарствах через фінансову обмеженість не дозволяє впроваджувати швидко нові технології, в даному випадку обладнання.

В даний процес повинна втручатися держава. Незважаючи на те, що сільське господарство відіграє найважливішу роль в нашій економіці, не існує всебічних, детальних і систематичних програм консультування, кредитування та ін., які б дозволяли швидше впроваджувати інновації на малих підприємствах.

Нами проаналізовано також вартість безпосередньо основних засобів на сільськогосподарських підприємствах. В таблиці 2.3 наведено первісну вартість основних засобів на великих, середніх та малих підприємствах. Ми можемо спостерігати чітку динаміку їх зростання протягом всього досліджуваного періоду. Протягом 2013 -2022 року вартість основних засобів зросла з 136345760 млн грн до 610652954 млн грн, тобто практично у шість разів.

Таблиця 2.3 - Первісна вартість основних засобів на великих, середніх та малих сільськогосподарських підприємствах

Рік	Вартість основних засобів усього, млн.грн	В т.ч. за розмірами підприємств, млн.грн			
		великі	середні	малі	з них мікро
2013	136345760	1086 6774	76820369,8	48658616,6	16768462,9
2014	150628091	11451162,8	86247176,4	52929751,5	17190368,9
2015	184665464	16807530	103960480,4	63897453,4	20111315,7
2016	239415134	15935903	134930218,7	88549012,5	29208084
2017	296479794	18087635	155447584	122944575,3	39422834,9
2018	372146851	33249244	180102626,6	158794980,7	52214351,1
2019	466993067	64036068	224785446,4	178171552,4	56203189,4
2020	526785697	75410062	240172624,3	211203010,4	69178199,8
2021	590704725	94756977	263171671,7	232776076,5	76546485,4
2022	610652954	86052688	274460988,5	250139277,1	81028072

Джерело: складено за даними [42]

Динаміка структури вартості основних засобів за видами підприємств наведено на рисунку 2.3

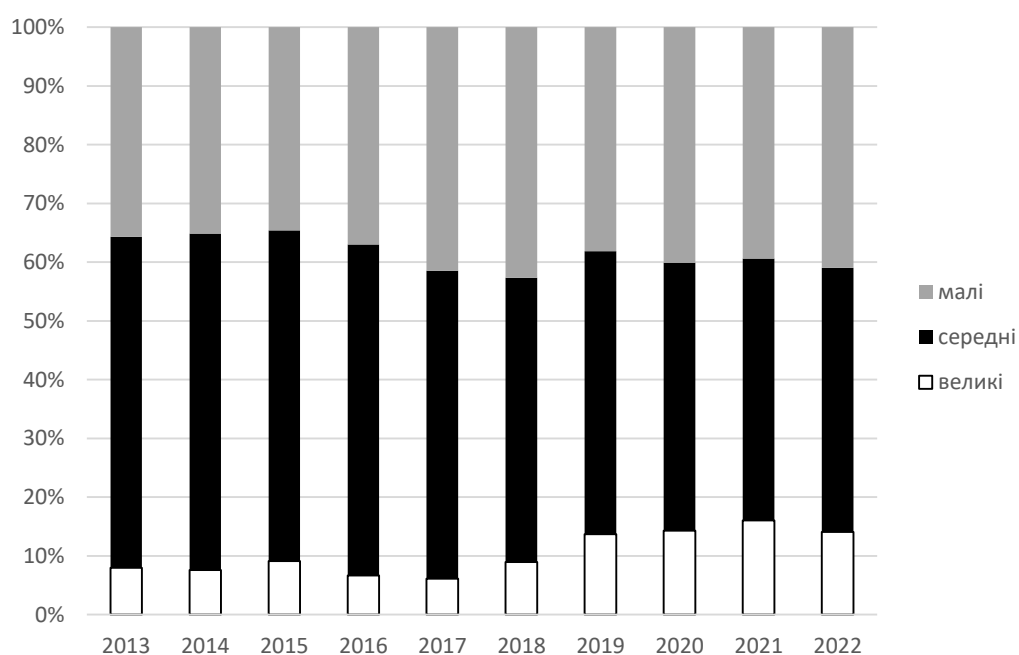


Рисунок 2.3 - Динаміка структури вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств за 2013-2022 роки

Джерело: складено за даними [42]

З рисунку чітко видно, що малі підприємства забезпечені основними засобами. Для підтримання соціально-економічного рівня сільського населення, сільськогосподарське виробництво спирається на основні фонди, які є важливим ресурсом, що дозволяє господарству здійснювати сільськогосподарську діяльність. Основні засоби є частиною виробничих ресурсів у сільському господарстві, і в першу чергу впливають на обсяги виробництва. Певний набір основних засобів, якими володіє господарство, може впливати на економічну життєздатність та прибутковість його діяльності. Господарства повинні інвестувати в технічні заходи, щоб гарантувати високу якість сільськогосподарської продукції. Таким чином, модернізація сільського господарства повинна насамперед полягати у впровадженні нових технологій сільськогосподарського виробництва, а темпи зміни інвестиційних витрат залежить від інвестиційної спроможності.

Дивлячись на постійне зростання вартості основних засобів, можна стверджувати, що інвестиції відбуваються постійно. Одним із показників якості наявних основних засобів є показник їх зношеності, адже не завжди сума первісної вартості вказує на достатню забезпеченість обладнанням. В таблиці 2.4 наведено коефіцієнти зносу основних засобів

Таблиця 2.4 - Коефіцієнти зносу основних засобів сільськогосподарських підприємств

Рік	всі підприємства	за розмірами підприємств			
		великі	середні	малі	мікро
2013	0,38	0,26	0,41	0,38	0,35
2014	0,42	0,29	0,45	0,39	0,35
2015	0,42	0,32	0,47	0,38	0,34
2016	0,39	0,30	0,43	0,34	0,29
2017	0,38	0,29	0,42	0,34	0,31
2018	0,38	0,26	0,40	0,38	0,35
2019	0,38	0,21	0,43	0,38	0,33
2020	0,41	0,24	0,46	0,41	0,35
2021	0,42	0,38	0,44	0,41	0,36
2022	0,45	0,32	0,50	0,44	0,38

Джерело: складено за даними [42]

По всіх підприємствах протягом 2013-2022 років спостерігається зростання коефіцієнту зносу основних засобів, що є негативним явищем. Але в цілому по Україні коефіцієнт зносу становить від 0,38 у 2013 році до 0,45 у 2022, тобто відбулось зростання на 0,07. Тобто зношеність основних засобів сільськогосподарських підприємств становить 45%. В цей же період для великих підприємств коефіцієнт становить 0,32, що на 13 пунктів менше. Для малих підприємств зношеність становить 44%. Дані таблиці свідчать, що найефективніше оновлення основних засобів відбувається на великих підприємствах та мікро. Перші володіють достатніми ресурсами, другі – маневрені у прийнятті рішень. Динаміка зношеності основних засобів наведена на рис. 2.4.

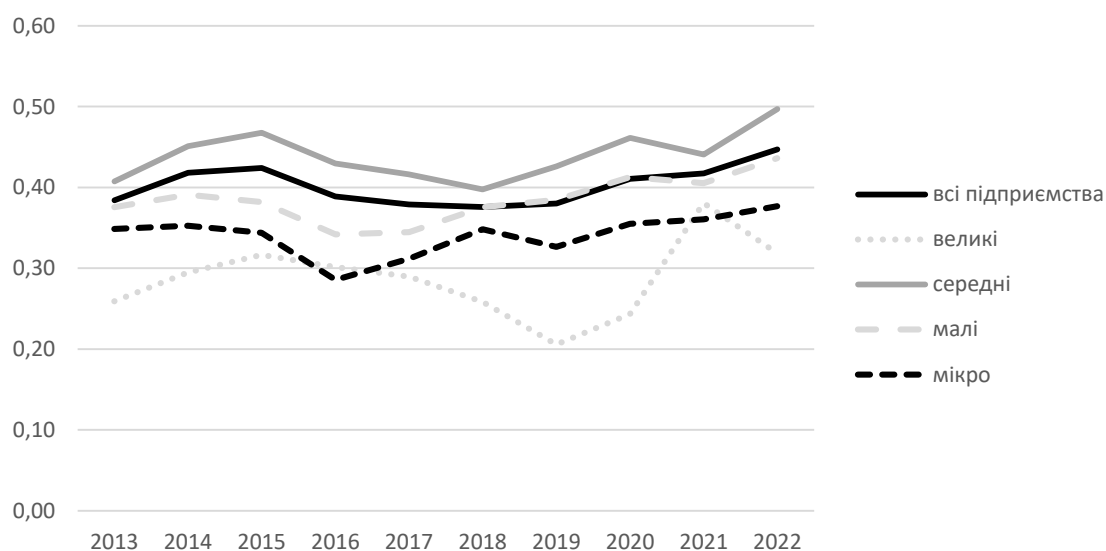


Рис.2.4 – Динаміка коефіцієнту зносу основних засобів

Джерело: складено за даними [42]

Основними бар'єрами для інвестицій в сільське господарство є ендогенні та екзогенні умови, причому перші мають найбільше значення. Основні ендогенні фактори включають: сільськогосподарський виробничий потенціал, ступінь відповідності основних фондів сучасному рівню та здатність фінансувати інвестиції в основні засоби.

Для того, щоб продовжувати діяльність, господарство повинно оновлювати основні засоби. Наші дослідження показали, що тільки на великих

сільськогосподарських підприємствах стан оновлення основних засобів є достатнім і зношеність становить 30%. Позитивну динаміку демонструють також мікро підприємства, але якщо взяти до уваги кількість таких підприємств, то можна зробити висновок, що важливо розробляти спеціальні програми, які б дозволяли сприяти впровадженню на малих підприємствах нових технологій і техніки, в тому числі для дотримання вимог безпечності та якості сільськогосподарської продукції.

2.2. Практика організації обліку основних засобів на великих сільськогосподарських підприємствах

Наші дослідження показали, що великих підприємств, які працюють в сільськогосподарській галузі, досить небагато. Але, зважаючи на розміри, до організації обліку в них висувають суттєві вимоги.

Для дослідження організації обліку основних засобів на великих підприємствах, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, нами використано дані Товариства з обмеженою відповідальністю «ВОЛИНЬ-ЗЕРНО-ПРОДУКТ». В.С. Лень у своїй праці визначає «організацію бухгалтерського обліку» як сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу» [43]. Елементами цілісної системи бухгалтерського обліку, які характеризують організацію обліку є: «положення про бухгалтерію (організація обліку); облікова політика; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; документація; управлінський облік; порядок проведення інвентаризації; інші політики (дивідендна, договірна тощо);

організація внутрішнього контролю; організація матеріальної відповідальності; організація звітності» [44].

Нами проведено дослідження складових організації обліку в частині основних засобів за даними Товариства з обмеженою відповідальністю «ВОЛИНЬ-ЗЕРНО-ПРОДУКТ». Узагальнено результати дослідження наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Елементи організації обліку основних засобів великих підприємств, які здійснюють сільськогосподарську діяльність (на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «ВОЛИНЬ-ЗЕРНО-ПРОДУКТ»)

Складові організації обліку	Характеристика в частині основних засобів
положення про бухгалтерію (організація обліку)	Передбачена посада бухгалтера по необоротним активам в складі фінансового відділу підприємства, де визначено вимоги до працівника, його права і обов'язки
облікова політика	Основні засоби є окремим розділом облікової політики підприємства
робочий план рахунків бухгалтерського обліку	До кожного рахунку основних засобів визначено субконто
документація	Для обліку основних засобів використовуються форми, визначені Наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку»
управлінський облік	Управлінський облік здійснює економічний відділ, який підпорядковується фінансовому директору. Ведеться розрахунок ефективності кожної одиниці обладнання для вчасної заміни шляхом придбання або лізингу
порядок проведення інвентаризації	Інвентаризація основних засобів проводиться встановленою наказом про організацію обліку комісією, в строки визначені законодавством: перед річною звітністю, в разі зміни матеріально-відповідальних осіб
інші політики (дивідендна, договірна тощо)	В установчих документах визначено, що відчужувати основні засоби (продавати, списувати, ліквідувати) можна лише за рішенням власників
організація внутрішнього контролю	Об'єкти обладнання відеоспостереженням, grps
організація матеріальної відповідальності	Всі об'єкти, окрім землі, будівель і споруд, закріплені за конкретними матеріально-відповідальними особами, з якими укладено договори про матеріальну відповідальність
організація звітності	Введено зобов'язання для підготовки звіту з управління відповідальним особам вести облік заходів і нововведень, які покращують ставлення до довкілля, зменшують викиди, споживання природних ресурсів і т.д.

Джерело: складено автором

На великих підприємствах організація обліку має передбачати взаємодію зі всіма підрозділами підприємства, налагодження документопотоку та відповідальних осіб. Велику роль в цьому процесі належить електронним документам, які формуються в єдину базу з накладанням на них електронних цифрових підписів. Діяльність всіх бухгалтерських підрозділів регулюється Положенням про бухгалтерію. Щодо організації основних засобів, то передбачена посада бухгалтера по необоротним активам в складі фінансового відділу підприємства, де визначено вимоги до працівника, його права і обов'язки. Зокрема обов'язками бухгалтера по необоротних активах є: «несе відповідальність за правильність формування первісної вартості об'єкта в бухгалтерському обліку і податкових розрахунках; здійснює контроль за здійсненням первинного обліку на підприємстві, розробка спеціалізованих форм документів з обліку основних засобів, інформування та навчання матеріально-відповідальних осіб з їх заповнення та подання до бухгалтерії підприємства; приймає звіти матеріально-відповідальних осіб разом з прикладеними до них первинними документами; здійснює відображення в обліку надходження, зберігання та вибуття основних засобів, правильне визначення їх вартості, в тому числі ліквідаційної вартості, строку корисного використання; організовує синтетичний і аналітичний облік господарських операцій з основними засобами; здійснює бухгалтерський контроль за збереженням основних засобів, як власних так і орендованих, оформлює результати інвентаризації. Обов'язково присутній у складі інвентаризаційної комісії; нараховує і відображає в обліку амортизацію (знос) основних засобів; проводить контроль за витратами на ремонт основних засобів, дотримання затверджених кошторисів; відображає в системі бухгалтерських рахунків результатів реалізації основних засобів або їх іншого вибуття; відображає в обліку оренду (лізинг) основних засобів, контролює зберігання та ефективне використання цих основних засобів згідно укладеного договору оренди; складає будь-яку звітність, що стосується основних засобів» [46].

Основні засоби є окремим розділом облікової політики підприємства Товариства з обмеженою відповідальністю «ВОЛИНЬ-ЗЕРНО-ПРОДУКТ». Наказом про облікову політику передбачено, що «основні засоби оцінені за доцільною собівартістю, яка прийнята як первісна вартість таких активів. В подальшому активи відображаються за вартістю придбання, за вирахуванням накопиченої амортизації та / або накопичених збитків від знецінення у разі їх наявності. Вартість придбання включає витрати, які безпосередньо відносяться до придбання активу. Вартість активів, створених за рахунок власних коштів, включає вартість матеріалів, витрати на оплату праці основних працівників та будь-які інші витрати, що безпосередньо відносяться до приведення активу у робочий стан для його цільового використання, витрати на демонтаж та перевезення, витрати на відновлення території, на якій ці активи розміщені, та витрати на позики за кваліфікованими активами» [45].

Окремі пункти облікової політики стосуються визнання у складі основних засобів об'єктів, які за своєю суттю не є такими. Зокрема, «вартість придбаного програмного забезпечення, що є невід'ємною частиною функціональності відповідного обладнання, капіталізується як частина вартості основних засобів. Якщо компоненти одиниці основних засобів мають різні строки корисного використання, вони обліковуються як окремі одиниці (значні компоненти) основних засобів. Вартість заміни частини одиниці основних засобів визнається у складі балансової вартості цієї одиниці, якщо існує ймовірність отримання Компанією економічних вигід від цієї частини у майбутньому та якщо її вартість може бути достовірно оцінена. При цьому відбувається припинення визнання балансової вартості заміненої частини. Витрати на повсякденне обслуговування основних засобів визнаються у прибутку або збитку у тому періоді, в якому вони були понесені» [45].

Опис амортизації займає найбільшу частину облікової політики щодо основних засобів. Основними моментами є: метод амортизації, порядку її нарахування та визначення термінів експлуатації. Зокрема на ТОВ «Волинь зерно продукт» облікова політика щодо амортизації полягає в наступному:

«Амортизація нараховується на вартість придбання активу за вирахуванням його ліквідаційної вартості. Амортизація визнається у прибутку або збитку з використанням прямолінійного методу протягом оцінених строків корисного використання кожного компонента одиниці основних засобів, оскільки це найбільш точно відображає очікуване використання майбутніх економічних вигід, притаманних цьому активу. Амортизація нараховується з дати придбання активу або, якщо це стосується активів, створених за рахунок власних коштів, з дати, коли створення відповідного активу було завершено і він наявний для використання. Амортизація орендованих активів нараховується протягом коротшого з двох періодів: строку оренди чи строку корисного використання орендованих активів, якщо тільки не існує обґрунтованої ймовірності того, що Компанія отримає право власності на ці активи до кінця строку оренди. Амортизація землі не нараховується. Оцінені строки корисного використання значних одиниць основних засобів у поточному та порівняльному періодах є такими: Земля, Будівлі 20-51 років, Споруди 8-20 років, Транспортні засоби 5-13 років, Машини та обладнання 2-15 років, Приладдя та інвентар 2-15 років, Інші основні засоби 12 років. Методи нарахування амортизації, строки корисного використання та ліквідаційна вартість основних засобів аналізуються в кінці кожного фінансового року та коригуються перспективно, за необхідності» [45].

До кожного рахунку основних засобів визначено субконто в робочому плані рахунків, який використовується в програмі BAS Агро . Робочий план рахунків не є окремим документом, а безпосередньо введений програму, до якої мають доступ всі працівники.

Приклад субконто для основних засобів наведено в таблиці 2.6.

Як видно з таблиці, робочим планом рахунків передбачено наступні субконто:

- 1) «Необоротні активи», що обліку в розрізі кожного об'єкта;
- 2) «місце зберігання» або місце розташування для земель;

3) «матеріально-відповідальна особа» для належного контролю за використанням.

Таблиця 2.6 - Субконто до плану рахунків бухгалтерського обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах

Рахунок	Назва	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
101	Земельні ділянки	Необоротний актив	Місце розташування (громада)	призначення
102	Капітальні витрати на поліпшення земель	Необоротний актив	Місце зберігання	
103	Будинки та споруди	Необоротний актив	Місце зберігання	
104	Машини та обладнання	Необоротний актив	Місце зберігання	Матеріально-відповідальні особа
105	Транспортні засоби	Необоротний актив	Місце зберігання	Матеріально-відповідальні особа
106	Інструменти, прилади та інвентар	Необоротний актив	Місце зберігання	Матеріально-відповідальні особа
107	Тварини	Група тварин	Місце зберігання	Матеріально-відповідальні особа + Вікова група
108	Багаторічні насадження	Група рослин	Місце зберігання	Матеріально-відповідальні особа + Вікова група
109	Інші основні засоби	Необоротний актив	Місце зберігання	Матеріально-відповідальні особа

Джерело: складено автором

Наказом про організацію обліку встановлено, що для обліку основних засобів використовуються форми, визначені Наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».

Організація управлінського обліку також закріплена в положенні про організацію обліку. Управлінський облік здійснює економічний відділ, який підпорядковується фінансовому директору. Ведеться розрахунок

ефективності кожної одиниці обладнання для вчасної заміни шляхом придбання або лізингу

«Для створення, організації та функціонування сільськогосподарських суб'єктів господарювання зі статусом юридичної особи, вони зобов'язані мати управлінський бухгалтерський облік, спосіб організації якого тісно пов'язаний з особливостями організації суб'єктом господарювання власного бухгалтерського обліку» [47].

Основним методом контролю залишається інвентаризація. Інвентаризація основних засобів проводиться встановленою наказом про організацію обліку комісією, в строки визначені законодавством: перед річною звітністю, в разі зміни матеріально-відповідальних осіб. Мінімальні терміни проведення інвентаризації відповідають вимогам Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879. «При цьому інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій, у тому числі того, що передано в оренду, концесію, та державного майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об'єктів державної власності)» [34].

«За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитися щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років» [34].

Окремі аспекти погодження операцій з основними засобами визначено в установчих документах. Зокрема зазначено, що відчужувати основні засоби (продавати, списувати, ліквідувати) можна лише за рішенням власників. Для таких операцій передбачено, що підставою є протокол рішення засновників.

Він же є підставою для зміни реєстраційних даних на рухоме і нерухоме майно.

Об'єкти основних засобів згідно внутрішньої політики контролю обладнані відеоспостереженням, GPRS і т.д., тому багато показників, які використовуються для обліку витрат, отримуються автоматично. В таблиці 2.7 наведено додаткові заходи контролю, якими обладнано основні засоби, і які можуть бути використані для даних обліку.

Зокрема найбільше в рослинництві використовується технологія GPRS, яка формує інформацію про кілометраж і фактичні витрати пального для заповнення шляхових листів, талонів комбайнера і т.д.

В тваринництві використовується спеціальне програмне забезпечення, які з прив'язкою до чіпа зберігає інформацію про раціон, продуктивність худоби, вік і т.д.

Таблиця 2.7 - Додаткові заходи контролю, якими обладнано основні засоби, і які можуть бути використані для даних обліку

Рахунок	Назва	Допоміжне обладнання для контролю	Використання в цілях обліку
101	Земельні ділянки	-	-
102	Капітальні витрати на поліпшення земель	-	-
103	Будинки та споруди	Охорона, відеонагляд	-
104	Машини та обладнання	GPRS, датчики залишку пального	Визначення кілометражу, обсягів робіт, використання палива
105	Транспортні засоби	GPRS, датчики залишку пального	Місце зберігання
106	Інструменти, прилади та інвентар	-	Визначення кілометражу, обсягів робіт, використання палива
107	Тварини	Чіпи	Вся інформація про тварину заноситься в інформаційну базу
108	Багаторічні насадження	-	-
109	Інші основні засоби	-	-

Джерело: складено автором

Всі об'єкти, окрім землі, будівель і споруд, закріплені за конкретними матеріально-відповідальними особами, з якими укладено договори про матеріальну відповідальність.

Так як великі підприємства обов'язково у складі річної фінансової звітності подають звіт про управління, то необхідно організувати підготовку та подання в обліковий відділ інформації для її розкриття у звітності. На підприємстві введено зобов'язання для підготовки звіту з управління відповідальним особам вести облік заходів і нововведень, які покращують ставлення до довкілля, зменшують викиди, споживання природних ресурсів і т.д. При цьому ефект має бути конкретизовано: на скільки зменшились викиди, споживання природних ресурсів і т.д.

Таким чином можна стверджувати, що великі підприємства мають всі ресурси для того, щоб організувати облік основних засобів на належному рівні з прописуванням внутрішніх положень щодо організації документування, розробки робочого плану рахунків, облікову політику, організований контроль та ін. Всі ці моменти потребують суттєвих затрат часу та, відповідно, ресурсів, які присутні для великих підприємств і в розрахунку на одиницю продукції є не суттєвими.

2.3. Практика організації обліку основних засобів на фермерських господарствах

Сільські господарства можуть функціонувати також у формі фермерських господарств. Це дрібні господарюючі суб'єкти, які володіють обмеженими фінансовими ресурсами, обладнанням, зазвичай спеціалізуються на певній культурі чи виді діяльності. Існує декілька видів організаційно-правових форм фермерських господарств, перелік яких наведено в таблиці 2.8.

Кількість фермерських господарств перевищує кількість мікропідприємств, вказуючи на досить важливу їх роль у зайнятості сільського

наведення. Статистика фермерських господарств наступна: «у 2020 р. - 46 929 фермерських господарств; у 2019 р. - 45 654; у 2018 р. - 45035; у 2017 р. - 44 409; у 2016 р. - 43 743; у 2015 р. - 47 356; у 2014 р. - 49 169» [49]. Відбувається постійне зростання їх кількості і продуктивності праці, незважаючи на відсутність чіткої політики їх підтримки. А починаючи з 2019 року, після зняття мораторію на продаж землі, можливості фермерства стали ще більш обмеженими.

Таблиця 2.8 – Організаційно-правові форми фермерських господарств і особливості організації обліку в них

Організаційно-правова форма	Юридичний статус	Документ про створення	Особливості організації обліку
Фермерське господарство	Юридична особа	Статут	Ведуть спрощений бухгалтерський облік
Фермерське господарство	Фізична особа-підприємець	Договір (декларація), виписка ФОП	Не ведуть бухгалтерський облік, роблять записи за касовим методом
Сімейне фермерське господарство	Юридична особа	Статут	Ведуть спрощений бухгалтерський облік
Сімейне фермерське господарство	Фізична особа-підприємець	Договір (Декларація) про створення, виписка ФОП	Не ведуть бухгалтерський облік, роблять записи за касовим методизм

Джерело: складено за [48]

В Україні більшість сільськогосподарських одиниць це, як правило, фермерські господарства сімейного типу. Ці ферми сімейного типу не управляються у бізнес-форматі. Тому бухгалтерському обліку в сільському господарстві не приділяється належної уваги. Тому можемо стверджувати, що фермери (особливо малі до 200 га) не ведуть бухгалтерського обліку, або, якщо деякі ведуть, то основою бухгалтерського обліку є «касовий метод», який задовольняє їх потреби, застосовуючи систему бухгалтерського обліку за принципом «єдиного запису». Оскільки бухгалтерський облік ведеться за касовим методом, запаси та інші статті не беруться до уваги; реальна картина операційних результатів не відображається в бухгалтерському обліку, таким чином, не відображається в бухгалтерському обліку.

Нами досліджено ФГ «Колос-ВМ», яке обробляє 60 га землі. По суті облік зводиться до контролю отриманих і потрачених коштів. Облік, який ведуть фермери, повинен бути таким щоб показувати собівартість виробництва кожної одиниці продукції окремо, а також вартість готової продукції, але на більшості господарствах немає лишніх коштів для оплати послуг професійних обліковців.

Система бухгалтерського обліку фермерського господарства, наприклад досліджуваного ФГ «Колос-ВМ», передбачає формування показників за декількома групами, таких як різні сільськогосподарські культури, тваринництво та інші категорії витрат, що пов'язані з місцезнаходженням полів чи ферм.

Оскільки більшість фермерських господарств є сімейними, то бухгалтерський облік ведеться одним із членів сім'ї. Тому кількість облікових записів мінімізовано і при цьому містить всю інформацію, яку повинен мати фермер. А саме: використані товарно-матеріальні цінності в розрізі культур, ферм в натуральному і вартісному виразі; залишки товарно-матеріальних цінностей; родючість полів (історія врожаїв); використані кошти та виручка.

Основною метою обліку на фермерських господарствах є визначення операційних результатів сільськогосподарської діяльності. Крім того, іншими специфічними цілями бухгалтерського обліку є:

а) Задоволення потреб сторонніх осіб, тобто різних урядових агенції та кредитні установи, такі як банки, іпотечні кредитори, орендодавці і т.д.

б) Надання інформації про сильні та слабкі сторони окремих виробництв.

в) Облік також повинен надавати інформацію для правильного розподілу доходів і витрат між орендодавцем і орендарем.

Сімейний характер багатьох фермерських господарств, в тому числі ФГ «Колос-ВМ», робить необхідним ведення обліку, щоб забезпечити справедливий розподілу доходів і витрат. Такий облік повинен створити

надійну основу для розподілу майна у випадку смерті або з будь-якої іншої причини, що спричиняє перерозподілу майна між різними членами сім'ї.

Фермерські господарства щодо основних засобів фіксують певні деталі в обліку, а не всі операції. Для кожного придбаного активу реєструється наступна інформація: первісна вартість; надходження; нарахована амортизація; ціна продажу (якщо продається); прибуток або збиток від продажу; дата продажу; метод амортизації; очікуваний строк корисного використання активів; постачальник; покупець.

Тобто можна стверджувати, що облік є максимально спрощеним і вимагати якісну облікову політику чи наказ про організацію обліку недоречно.

Наші дослідження не дозволяють погодитись з твердженнями І.Б.Садовської, І. І. Бабіч, К. Є. Нагірської щодо необхідності «формування облікової політики фермерського господарства в 7 етапів: 1) аналіз мети, стратегії і завдань створення фермерського господарства; 2) вибір оптимальної організаційно правової форми господарювання з урахуванням слабких і сильних сторін щодо людського потенціалу, земельних ресурсів, матеріально-технічного і фінансового забезпечення, ймовірних ринків збуту, доступності до інноваційних технологій, програм міжнародної і державної допомоги тощо (практично, потрібно провести SWOP-аналіз); 3) формування чи внесення відповідних змін до установчих документів (при потребі); 4) розробка організаційних регламентів культури управління майном, бізнес-процесами і людським потенціалом; 5) проектування власне організаційної складової облікової політики; 6) проектування методологічної і методичної складової облікової політики (документообіг, план рахунків, альбом форм внутрішньої управлінської звітності тощо); 7) моніторинг чинних систем оподаткування, аналіз ефективності їх застосування з урахуванням індивідуальних особливостей; 8) моніторинг інституціональних впливів: формальних (на рівні держави), та неформальних (на рівні менталітету, культури і звичаїв територіальної громади місцезнаходження фермерського господарства); 9) проектування технічної складової облікової політики (залежить від

фінансових можливостей, доступу до інтернет-ресурсу, наявності компетентних облікових кадрів)» [4].

Практика вказує, що на фермерських господарствах немає відповідальних і компетентних за ці процеси. Велика кількість ферм є дрібними. Очікується, що така тенденція збережеться в майбутньому.

Дрібні фермери стикаються з кількома проблемами, включаючи надмірне використання добрив для підвищення врожайності, низький рівень освіти, старіння обладнання та обмежену кредитну інформацію. Крім того, вони борються з цифровим розривом, який перешкоджає продуктивності їхнього сільського господарства та обмежує економічну та соціальну інтеграцію. Сільськогосподарські послуги, засновані на інформаційно-комунікаційних технологіях, можуть подолати цифровий розрив, але їм заважають складність і вартість.

Для фермерів організація обліку має передбачати використання єдиного інтегрованого програмного продукту, який полегшить прийняття рішень. Система легка, недорога та інтелектуальна, яка дозволить проводити планування врожаю, супроводження виробництва, контроль обладнання, тощо. Практичний приклад такої системи, яка може добре підтримувати дрібних фермерів і сприяти розвитку сталого сільського господарства наведено в дослідженнях Лю Х.Ю. [50].

Таким чином організація обліку основних засобів на фермерських господарствах кардинально відрізняється від обліку на великих сільськогосподарських підприємствах. Можна підсумувати наступні його характеристики: 1) відсутня якісна облікова політика і наказ про організацію обліку; 2) не використовується план рахунків; 3) облік ведеться членом сім'ї; 3) облік ведеться за касовим методом; 5) окремо ведеться облік наявності ТМЦ, в тому числі основних засобів за найменуваннями, вартістю; 6) нарахування амортизації проводиться вручну або взагалі не нараховується; 7) нарахування податків в залежності від площі землі відкидає необхідність використання принципу нарахування.

Висновки до розділу 2

Дослідження практичних аспектів організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах дозволяє зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що всіх сільськогосподарських підприємствах протягом 2013-2022 років спостерігається зростання коефіцієнту зносу основних засобів, що є негативним явищем. Але в цілому по Україні коефіцієнт зносу становить від 0,38 у 2013 році до 0,45 у 2022, тобто відбулось зростання на 0,07. Зношеність основних засобів сільськогосподарських підприємств становить 45%. В цей же період для великих підприємств коефіцієнт становить 0,32, що на 13 пунктів менше. Для малих підприємств зношеність становить 44%. Найефективніше оновлення основних засобів відбувається на великих підприємствах та мікро

2. Доведено, що на великих підприємствах організація обліку має передбачати взаємодію зі всіма підрозділами підприємства, налагодження документопотоку та відповідальних осіб. Велику роль в цьому процесі належить електронним документам, які формуються в єдину базу з накладанням на них електронних цифрових підписів. Діяльність всіх бухгалтерських підрозділів регулюється Положенням про бухгалтерію. Щодо організації основних засобів, то передбачена посада бухгалтера по необоротним активам в складі фінансового відділу підприємства, де визначено вимоги до працівника, його права і обов'язки.

3. Визначено, що організація обліку основних засобів на фермерських господарствах кардинально відрізняється від обліку на великих сільськогосподарських підприємствах. Можна підсумувати наступні його характеристики: 1) відсутня якісна облікова політика і наказ про організацію обліку; 2) не використовується план рахунків; 3) облік ведеться членом сім'ї; 3) облік ведеться за касовим методом; 5) окремо ведеться облік наявності ТМЦ, в тому числі основних засобів за найменуваннями, вартістю; 6) нарахування амортизації проводиться вручну або взагалі не нараховується; 7)

нарахування податків в залежності від площі землі відкидає необхідність використання принципу нарахування.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Вдосконалення інформаційного забезпечення обліку основних засобів для аналізу ефективності їх використання

Для ефективної роботи сільськогосподарських підприємств важливо контролювати використання основних засобів, їх зношеність, потреба в ремонтах, готовність до сезону і т.д. Крім того необхідно аналізувати на потребу в заміні обладнання, щоб в період максимального навантаження воно не вийшло з ладу.

Як зазначає Шепель І.В., «здійснення виробничої діяльності на будь-якому підприємстві потребує існування системи управління, яка забезпечує раціональне використання машинно-тракторного парку, що передбачає їх інтенсивну експлуатацію та своєчасне його оновлення з метою забезпечення прибутковості їх використання й постійного кругообороту. При цьому перед управлінням постають наступні завдання: забезпечення інтенсивної експлуатації основних засобів; забезпечення працездатності та своєчасного оновлення основних засобів; забезпечення утворення фінансових джерел оновлення основних засобів; забезпечення збалансованого оновлення основних засобів» [7].

Для прийняття рішення про вчасну заміну основних засобів необхідна інформації про кількість ремонтів і їх причину. В бухгалтерському обліку така інформація не накопичується, так як більша частина ремонтів списується на витрати підприємства і аналітичного обліку в розрізі автомобілів не передбачено в стандартних програмних рішеннях. Тому для прийняття вчасного рішення щодо заміни основних засобів нами пропонується використовувати аналітичні відомості ремонтів. Дана відомість доречна для використання саме малими та фермерськими господарствами, так як її

впровадження не потребує додаткових затрат. На великих же підприємствах доцільно внести зміни в стандартні конфігурації облікових програм, передбачивши накопичення поза балансом витрат на ремонти в розрізі автомобілів. Розроблена відомість ремонтів наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Відомість ремонтів основних засобів ФГ «Колос-ВМ»

Назва та марка обладнання	Вид ремонту	Деталь, що ремонтувалась	Дата ремонту	Виробіток на дату ремонту, год.	Вартість ремонту, грн	Виконавці ремонту
John Deere 9640 WTS 2004	Ремонт курсоукача (агронавігатора) JOHN DEERE	агронавігатор	15.02.2023	6800	1500	Центр агросервіс
...	

Джерело: розроблено автором

Дану відомість заповнює механік або інша відповідальна особа. В кінці сезону таблиця аналізується по кожному основному засобу (можна застосовувати фільтри) на доцільність проведення наступних ремонтів. Вартість ремонтів не повинна перевищувати можливі лізингові платежі за нове обладнання. «Важливим заходом, який сприяє здійсненню операцій, зокрема руху основних засобів, є внутрішній контроль та аналіз» [52]. Накопичення інформації дозволить приймати вчасні управлінські рішення про заміну основних засобів.

Сучасне сільськогосподарське виробництво базується на агроекологічному підході, що є амбітним викликом, адже передбачає поєднання агрообладнання, біотехнології, цифрові технології. Ці технології передбачають підвищення ефективності ведення сільського господарства (надання більшої кількості послуг за однакового впливу на навколишнє середовище), шляхом точного землеробства (адаптація операцій до потреб рослини чи тварини на основі моніторингу – цикл «діагностика–рекомендація») та шляхом розробки спеціалізованої техніки, яка допомагає

фермеру досягти «закриття циклу потоку» (на рівні ділянки, підтримуючи якість ґрунту, або на рівні ферми, з переробкою органічних стоків). Для впровадження агроекологічного підходу необхідним є придбання наступних активів: датчики (для вимірювання потреб рослин або тварин), цифрові технології (передача інформації, обробка даних), спеціалізовані машини для управління ґрунтовим покривом і бур'янів, або для агролісомеліорації.

Агротехнології досі не є активом підприємств. Агроекологія — це набір практик, тоді як агрообладнання та цифрові технології — це набір ресурсів. Якщо ресурси відображаються в обліку в якості основних засобів та нематеріальних активів, то агротехнології досі не оцінюються окремо на балансі.

Невеликі сільськогосподарських виробники, фермери через складність агротехнологій не мотивовані його використовувати. Але поширювати такі об'єкти може бути мотивовано державою, надаючи технології для підтримки зайнятості. Це буде новий об'єкт основних засобів, так як в основі все ж таки буде обладнання з певними технологіями його використання на зразок програмного забезпечення на станку.

Агротехнології доцільно обліковувати на рахунку 104 «Машини і обладнання» за ціною вищою, ніж безпосередньо основний засіб, враховуючи інформаційні технології.

Згідно стандартів обліку програмне забезпечення обліковується разом з тим обладнанням, на якому воно встановлене. Тому доцільно дрібні елементи об'єднувати в один об'єкт обліку, якщо вони становлять частину технологічного процесу.

Підсумовуючи, зазначимо, що використання агрообладнання та цифрових технологій на службі агроекології – це непростий шлях, але це, перш за все, реальна можливість виробляти краще, технічно та організаційно для досягнення цілей сталого сільськогосподарського виробництва.

Отже для ефективного сільськогосподарського виробництва поряд з вчасним оновленням основних засобів важливим є напрацювання власних або

використання існуючих агротехнологій, які теж пропонуємо вважати активом підприємства.

3.2. Використання методів економетричного аналізу для прогнозування вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств

Основні засоби є дуже важливі в процесі сільськогосподарського виробництва. Сучасне обладнання є продуктивнішим, ніж колись, але ми все ще припускаємо, що кількість основних засобів, які купуються сільськогосподарськими підприємствами, пов'язана з обсягами продукції, яку виробляє господарство. Томи нами досліджено наскільки залишкова вартість основних засобів сільськогосподарських підприємств впливає на урожайність культур, в нашому прикладі зернових та зернобобових, ц з 1 га. Нами обрано саме зернові та зернобобові через те, що вони займають найбільшу площу посівів в Україні, а отже для їх обробки задіяно найбільшу кількість машин. Для дослідження використаємо методи економетричного аналізу. Ідентифікуємо змінні:

Залишкова вартість основних засобів, млн.грн– незалежна змінна або фактор (X);

Урожайність зернові та зернобобові, ц з 1 га– залежна змінна або показник (Y).

Для побудови моделі використаємо статистичні дані за 2014-2022 р. р.(табл. 3.2).

Для визначання взаємозв'язку нами побудовано кореляційне поле на даних Державної служби статистики. Для побудови поля по горизонтальній осі зазначено залишкову вартість основних засобів, млн.грн, а по вертикальній осі Урожайність зернові та зернобобові, ц з 1 га (рис. 3.1).

Нами взято для дослідження і 2022 рік – рік форсмажорних обставин, адже якщо буде виявлено взаємозв'язок з використанням показників 2022 року, це буде доказом реалістичності моделі і її придатності.

Таблиця 3.2 - Залишкова вартість основних засобів та урожайність зернових та зернобобових в Україні за 2014-2022 роки

Період	Залишкова вартість основних засобів, млн.грн	Урожайність зернові та зернобобові, ц з 1 га
2014	14801	87659229,3
2015	14739	106332628
2016	14401	146363583,7
2017	14624	184137870,9
2018	14839	232273677,8
2019	15318	289535891
2020	15392	310456044,3
2021	15995	344258993,5
2022	12171	337717018,7

Джерело: узагальнено автором за даними [53]

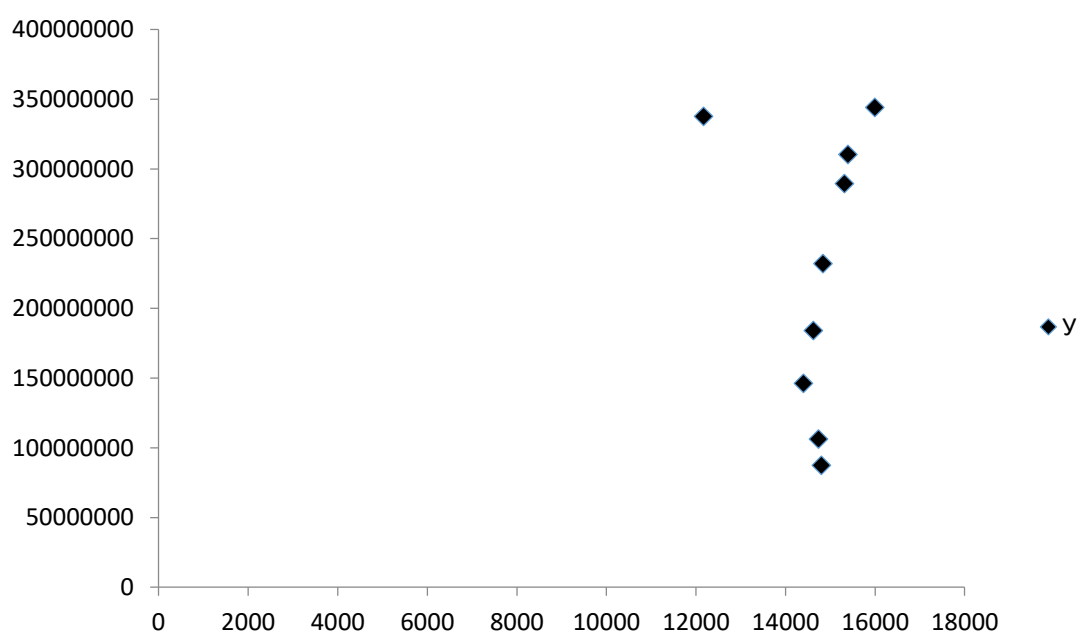


Рисунок 3.1. – Кореляційне поле значень залишкової вартості основних засобів та урожайності зернових та зернобобових

Джерело: розроблено автором

Для пошуку R^2 побудовано лінійну, логарифмічну, поліноміальну 2-го ступеня, степеневу, експоненціальну залежності. Для побудови використано стандартні функції програми Microsoft Excel (рис. 3.2-3.7). Кореляційне поле і лінія тренду лінійна наведена нарис 3.2

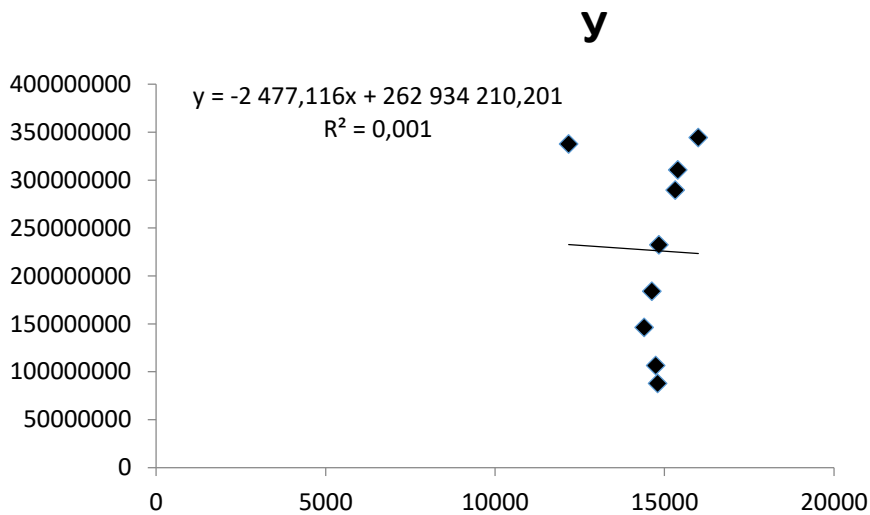


Рисунок 3.2 – Кореляційне поле і лінія тренду лінійна

Джерело: розроблено автором

Кореляційне поле і лінія тренду експоненціальна наведена нарис.3.3.

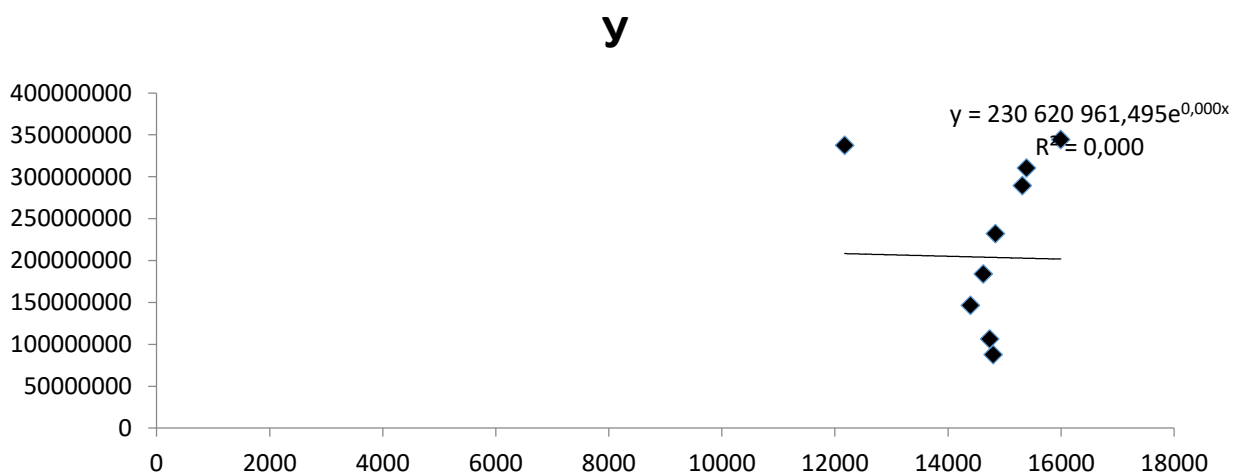


Рисунок 3.3 – Кореляційне поле і лінія тренду експоненціальна

Джерело: розроблено автором

Кореляційне поле і лінія тренду логарифмічна наведена на рис. 3.4.

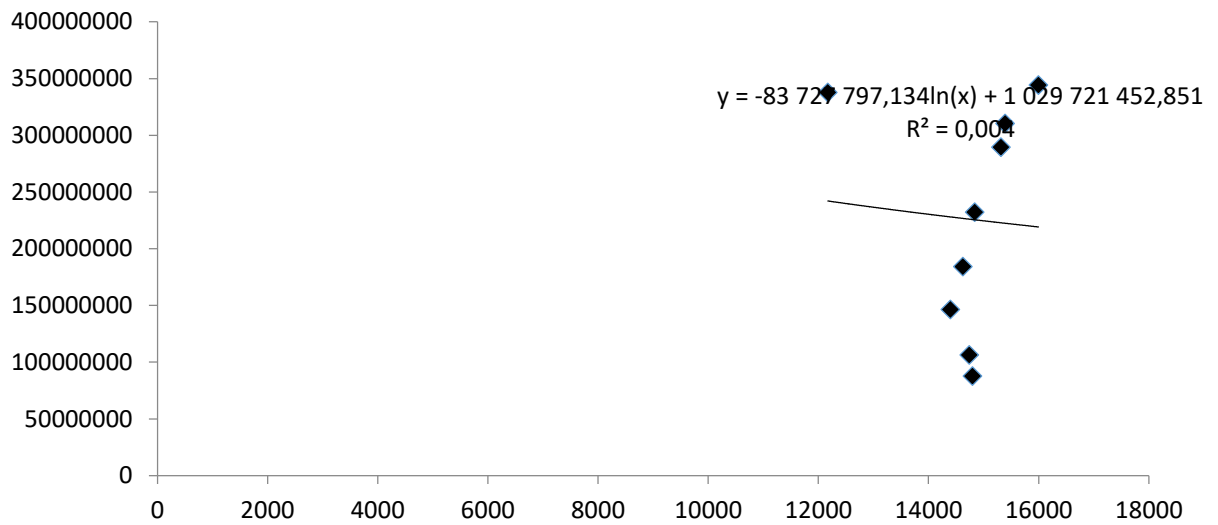


Рисунок 3.4 – Кореляційне поле і лінія тренду логарифмічна

Джерело: розроблено автором

Кореляційне поле і лінія тренду степенева наведена на рис.3.5.

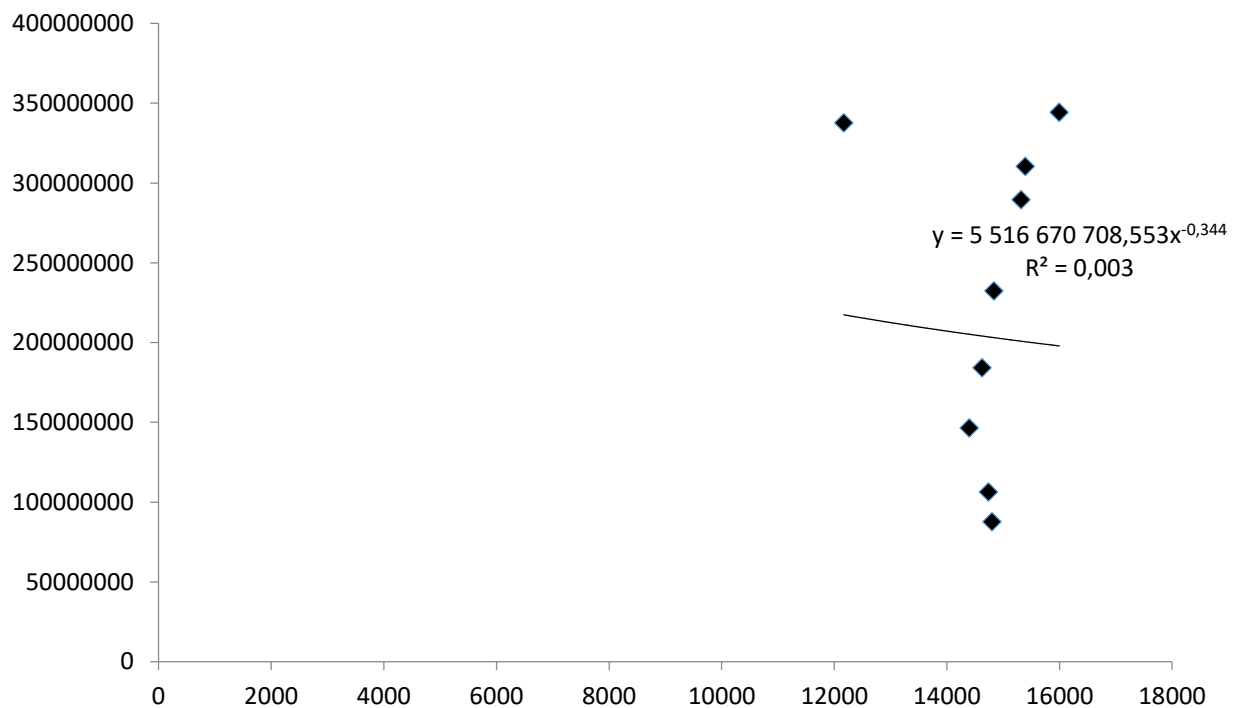


Рисунок 3.5 – Кореляційне поле і лінія тренду степенева

Джерело: розроблено автором

Кореляційне поле і лінія тренду поліноміальна 2-го степеня наведено на рис. 3.6.

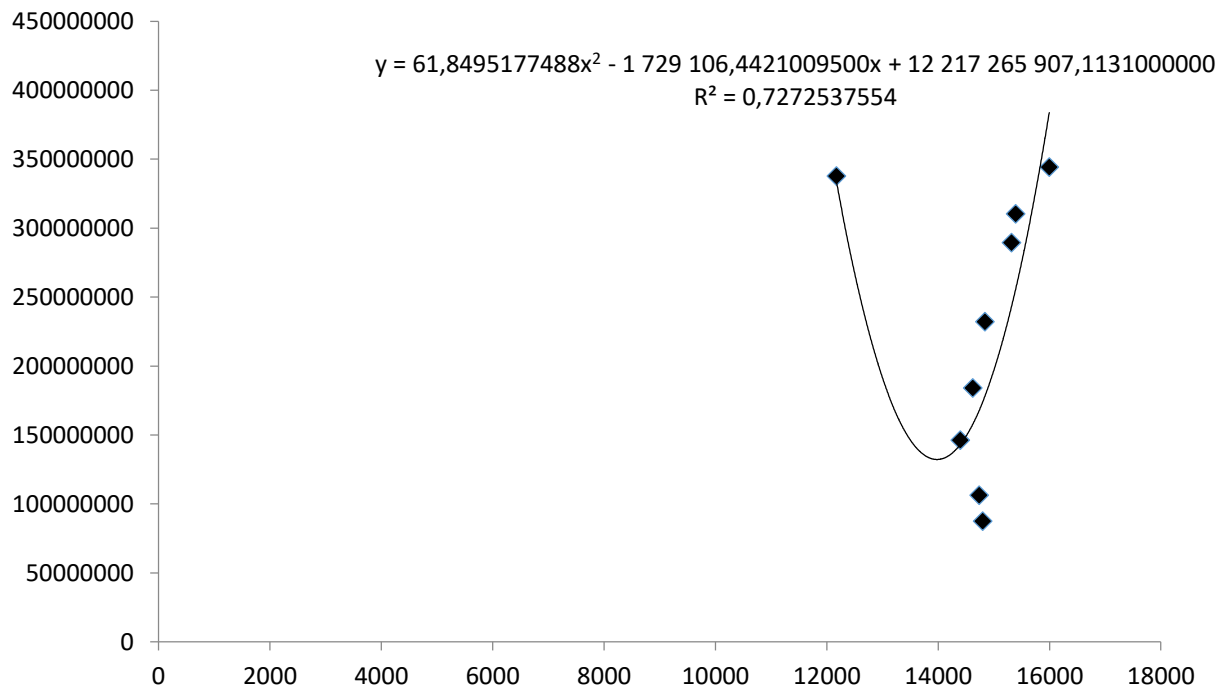


Рисунок 3.6 – Кореляційне поле і лінія тренду поліноміальна 2-го степеня

Джерело: розроблено автором

Коефіцієнта детермінації R^2 показав, що найкращими видом залежності є поліноміальна лінія тренду, наведена на рис. 3.6. Для неї коефіцієнт детермінації набуває найбільшого значення ($R^2 = 0,7272537557$).

Таким чином модель залежності залишковою вартістю основних засобів та урожайністю зернових та зернобобових має вигляд:

$$U_{ХВ} = 61,8495177488 \cdot x^2 - 1729106,442195 \cdot x + 12217265907,1131 \quad (3.1)$$

де X – Залишкова вартість основних засобів, млн.грн;

$U_{ХВ}$ – Урожайність зернові та зернобобові, ц з 1 га

Підставивши задані значення x у формулу (3.1), в таблиці 3.3 нами розраховано значення y і порівняємо їх із експериментальними (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 - Розрахункові та експериментальні значення показника урожайності зернових та зернобобових, ц з 1 га

Залишкова вартість основних засобів, млн.грн	Урожайність зернові та зернобобові, ц з 1 га		Відхилення (У-Ухв)
	Експериментальні дані (У)	Розрахункові дані (Ухв)	
14801	87659229,3	174110631,46	-90160616,46
14739	106332628	168039076,11	-80379846,81
14401	146363583,7	143301361,41	-36968733,41
14624	184137870,9	158036267,15	-11672683,45
14839	232273677,8	178066935,48	6070935,42
15318	289535891	243253789,01	-10980111,21
15392	310456044,3	255855415,35	33680475,65
15995	344258993,5	383790531,30	-73334487,0
12171	337717018,7	334280917,57	9978075,9

Джерело: розроблено автором

Для перевірки отриманих даних з таблиці 3.3 використано критерій Фішера (3.2):

$$F_{роз} = (R^2 / (1 - R^2)) * ((n - m - 1) / m), \quad (3.2)$$

де R – коефіцієнт детермінації;

n – кількість спостережень;

m – кількість факторів у моделі.

У нашому випадку $R^2 = 0,7273$, $n=9$, $m=1$.

$$F_{роз} = (0,7273 / (1 - 0,7273)) * ((9 - 1 - 1) / 1) = 18,665$$

«Табличне значення критерії Фішера шукають за заданою можливістю p і числом ступенів вільності $k_1=m$, $k_2=n-m-1$ » [54]. Для нашого прикладу $k_1=1$, $k_2=9-1-1$. Табличне значення критерії Фішера $F_{табл.} = 2,367$. «Оскільки $F_{роз} > F_{табл.}$, то можна стверджувати, що побудована економетрична модель

адекватна експериментальним даним і придатна для подальшого аналізу і прогнозування. Нами проведено аналіз побудованої економетричної моделі з використанням таких показників: коефіцієнт детермінації; коефіцієнт еластичності» [54].

«Коефіцієнт детермінації використовується для характерного ступеня варіації показника під впливом варіації фактора. Його значення належать проміжку $R^2 \in [0;1]$. Якщо $R^2 \rightarrow 1$, то варіація фактора сильно впливає на варіацію показника. Якщо $R^2 \rightarrow 0$, то варіація фактора слабо впливає на варіацію показника» [54].

В нашому випадку $R^2 = 0,7273$, тому варіація урожайності залежить від залишкової вартості основних засобів. Зміна урожайності на 72,73% пояснюється зміною залишкової вартості основних засобів і на 27,27% впливом інших факторів.

«Коефіцієнт еластичності показує на скільки відсотків зміниться показник, якщо фактор зміниться на 1%. Якщо залежність між фактором і показником має вигляд $\tilde{Y} = Y(x)$, то загальна формула для визначення коефіцієнта еластичності наступна» [54].

$$K_{\text{ел.заг}} = (Y'_{xv}(x) * x) / Y_{xv} \quad , \quad (3.4)$$

де $Y'_{xv}(x)$ – похідна від Y по X .

Виведемо формулу для визначення коефіцієнта еластичності:

$$Y_{xv}(x) = -61,8495177488 * 2 * x + 1729106,442195 \quad (3.5)$$

Розрахунок коефіцієнта еластичності наведено в 3.4

Таблиця 3.4 - Результати розрахунку коефіцієнта еластичності

Залишкова вартість основних засобів, млн.грн	Урожайність зернові та зернобобові, ц з 1 га	Кел	$(X-X_{сер})^2$	$(Y-Y_{хв})^2$
14801	87659229,3	-8,651	10654,83	8128936759895730,00
14739	106332628	-8,253	1699,27	6460919772629460,00
14401	146363583,7	-5,254	88077,05	1366687250291350,00
14624	184137870,9	-7,391	5443,16	136251538882128,00
14839	232273677,8	-8,872	19943,72	36856256820875,20
15318	289535891	-10,435	384675,60	120562842106526,00
15392	310456044,3	-10,520	481944,49	1134374440084350,00
15995	344258993,5	-10,397	1682785,49	5377946982821510,00
12171	337717018,7	8,140	6384605,94	99561999174603,30
14801	87659229,3	-8,651	10654,83	8128936759895730,00

Джерело: розроблено автором

Проведені розрахунки дозволяють здійснити прогнозування на основі побудованої економетричної моделі. Тобто якщо в наступному 2024 році залишкова вартість основних засобів буде становити 15000 млн.грн, то урожайність становитиме Упрог.= 196810769,079 млн.грн.

Розроблена економетрична модель чітко показує, що основним фактором впливу на урожайність можна вважати вартість основних засобів. Ми не виключаємо інших факторів, але принаймні така залежність існувала протягом 2014-2022 років.

Висновки до розділу 3

Дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку основних засобів дозволяє зробити наступні пропозиції щодо вдосконалення організаційних аспектів обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах:

1. Запропоновано для прийняття рішення про вчасну заміну основних засобів аналітичні відомість ремонтів. Дана відомість доречна для використання саме малими та фермерськими господарствами, так як її впровадження не потребує додаткових затрат. На великих же підприємствах доцільно внести зміни в стандартні конфігурації облікових програм, передбачивши накопичення поза балансом витрат на ремонти в розрізі автомобілів.

2. Обґрунтовано доцільність обліку агротехнологій як окремого активу. Агроєкологія — це набір практик, тоді як агрообладнання та цифрові технології — це набір ресурсів. Якщо ресурси відображаються в обліку в якості основних засобів та нематеріальних активів, то агротехнології досі не оцінюються окремо на балансі. Агротехнології доцільно обліковувати на рахунку 104 «Машини і обладнання» за ціною вищою, ніж безпосередньо основний засіб, враховуючи інформаційні технології. Використання агрообладнання та цифрових технологій на службі агроєкології – це непростий шлях, але це, перш за все, реальна можливість виробляти краще, технічно та організаційно для досягнення цілей сталого сільськогосподарського виробництва.

3. Розроблена економетрична модель, яка чітко показує, що основним фактором впливу на урожайність можна вважати вартість основних засобів. Ми не виключаємо інших факторів, але принаймні така залежність існувала протягом 2014-2022 років. Сучасне обладнання є продуктивнішим, ніж колись, але ми все ще припускаємо, що кількість основних засобів, які купуються сільськогосподарськими підприємствами, пов'язана з обсягами продукції, яку

виробляє господарство. Тому нами досліджено наскільки залишкова вартість основних засобів сільськогосподарських підприємств впливає на урожайність культур, в нашому прикладі зернових та зернобобових, ц з 1 га. Нами обрано саме зернові та зернобобові через те, що вони займають найбільшу площу посівів в Україні, а отже для їх обробки задіяно найбільшу кількість машин. Для дослідження використано методи економетричного аналізу.

ВИСНОВКИ

За результатами досліджень теоретичних і практичних аспектів організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах зроблено наступні висновки:

1. Встановлено, що більшість праць з організації обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах стосуються обліку сільськогосподарських земель та тварин. Якщо прослідкувати хронологію досліджень, то можна чітко побачити, що їх кількість значно скоротилась. До 2014 року більше 90% опрацьованих нами праць. Результати дослідження показують суттєву галузеву специфіку в організації обліку основних засобів в сільському господарстві в Україні, яка зумовлена активами, що не використовуються в інших галузях: земля та тварини і особливостями нормативно-правового регулювання обліку в Україні.

2. Визначено, що дослідження закордонних науковців намагаються виявити причинно-наслідкові зв'язки в явищах використовуючи дані обліку. Якщо ж проаналізувати тематику наявних наукових праць з організації обліку основних засобів, то більшість досліджень стосуються лише двох тем: амортизація, документування. Проаналізувавши закордонні та вітчизняні дослідження, нами виділено наступні завдання організації обліку основних засобів в сільському господарстві: 1) формування системи показників, які необхідні для прийняття рішень щодо основних засобів та відображення інформації про них у звітності; 2) налагодження обліку для отримання необхідних показників; 3) визначення відповідальних осіб та інформаційних потоків для отримання необхідної інформації; 4) формування внутрішніх регламентів та облікової політики для затвердження наведених вище кроків на конкретному підприємстві.

3. Узагальнено наступні ключові галузеві особливості, які впливають на організацію обліку основних засобів: 1) відмінність структури основних засобів сільськогосподарських підприємств від інших видів, так як основними

активами є земля, біологічні активи, тварини. Проте це впливає на структуру активів у вартісному вираженні; 2) застосування одночасно різних методик обліку і документування для різних активів. Наприклад, земля не амортизується, а рослини і тварини здатні з основних засобів перетворитись в біологічні активи; 3) недоцільність застосування прямолінійного методу амортизації, рахування обсягів виробництва через постійну сезонність; 4) використання специфічних документів для контролю на використанням запасів, кількість яких впливає на якість основних засобів.

4. Сформульовано вимоги до облікової політики підприємств сільського господарства: 1) аналітичний облік основних засобів, одиниця обліку; 2) форми документів для обліку всіх основних засобів, так як типові відсутні; 3) відповідальні особи за ініціювання та проведення операцій з основними засобами, в тому числі визначення терміну використання, списання і т.д.; 4) оцінка та амортизація основних засобів, вартісний критерії, підстави для встановлення методу амортизації; 5) організація контролю за основними засобами: методи, періодичність, відповідальних; 6) Алгоритм віднесення витрат на ремонт до вартості основних засобів.

5. Встановлено, що жоден нормативний акт не розкриває специфіки використання основних засобів в сільському господарстві. Нами зібрано загальні нормативні акти, які враховують вимоги чинного законодавства до організації обліку основних засобів. Але не врегульованими залишаються питання: використання первинних документів, обов'язки працівників в операціях з основними засобами та ін.

6. Встановлено зростання вартості необоротних активів протягом 2013-2022 років для всіх сільськогосподарських підприємств, так як до необоротних активів належать інвестиційна нерухомість, фінансові і капітальні інвестиції, біологічні активи. Протягом 2013 -2022 року вартість основних засобів теж зросла з 136345760 млн грн до 610652954 млн грн, тобто практично у шість разів. По всіх підприємствах протягом 2013-2022 років спостерігається зростання коефіцієнту зносу основних засобів, що є негативним явищем. Але

вцілому по Україні коефіцієнт зносу становить від 0,38 у 2013 році до 0,45 у 2022, тобто відбулось зростання на 0,07. Тобто зношеність основних засобів сільськогосподарських підприємств становить 45%. В цей же період для великих підприємств коефіцієнт становить 0,32, що на 13 пунктів менше. Для малих підприємств зношеність становить 44%. Дані таблиці свідчать, що найефективніше оновлення основних засобів відбувається на великих підприємствах та мікро

7. За результатами дослідження організації обліку на великих сільськогосподарських підприємствах (використано дані Товариства з обмеженою відповідальністю «ВОЛИНЬ-ЗЕРНО-ПРОДУКТ») встановлено наступні особливості: 1) на великих підприємствах організація обліку має передбачати взаємодію зі всіма підрозділами підприємства, налагодження документопотоку та відповідальних осіб; 2) електронний документооборот; 3) діяльність всіх бухгалтерських підрозділів регулюється Положенням про бухгалтерію; 4) передбачена посада бухгалтера по необоротним активам в складі фінансового відділу підприємства; 5) опис амортизації займає найбільшу частину облікової політики щодо основних засобів. Великі підприємства мають всі ресурси для того, щоб організувати облік основних засобів на належному рівні з прописуванням внутрішніх положень щодо організації документування, розробки робочого плану рахунків, облікову політику, організований контроль та ін. Всі ці моменти потребують суттєвих затрат часу та, відповідно, ресурсів, які присутні для великих підприємств і в розрахунку на одиницю продукції є не суттєвими.

8. Встановлено, що кількість фермерських господарств перевищує кількість мікропідприємств, вказуючи на досить важливу їх роль у зайнятості сільського наведення. В Україні більшість сільськогосподарських одиниць це, як правило, фермерські господарства сімейного типу. Ці ферми сімейного типу не управляються у бізнес-форматі. Тому належному бухгалтерському обліку в сільському господарстві не приділяється належної уваги

9. Доведено, що фермерські господарства щодо основних засобів фіксують певні деталі в обліку, а не всі операції. Для кожного придбаного активу реєструється наступна інформація: первісна вартість; надходження; нарахована амортизація; ціна продажу (якщо продається); прибуток або збиток від продажу; дата продажу; метод амортизації; очікуваний строк корисного використання активів; постачальник; покупець.

10. Сформульовано наступні характеристики організації обліку на фермерських підприємствах: 1) відсутня якісна облікова політика і наказ про організацію обліку; 2) не використовується план рахунків; 3) облік ведеться членом сім'ї; 3) облік ведеться за касовим методом; 5) окремо ведеться облік наявності ТМЦ, в тому числі основних засобів за найменуваннями, вартістю; 6) нарахування амортизації проводиться вручну або взагалі не нараховується; 7) нарахування податків в залежності від площі землі відкидає необхідність використання принципу нарахування.

11. Для прийняття вчасного рішення щодо заміни основних засобів нами запропоновано використовувати аналітичні відомість ремонтів. Дана відомість доречна для використання саме малими та фермерськими господарствами, так як її впровадження не потребує додаткових затрат. На великих же підприємствах доцільно внести зміни в стандартні конфігурації облікових програм, передбачивши накопичення поза балансом витрат на ремонти в розрізі автомобілів.

12. Встановлено, що агротехнології досі не є активом підприємств. Агроекологія — це набір практик, тоді як агрообладнання та цифрові технології — це набір ресурсів. Агротехнології доцільно обліковувати на рахунку 104 «Машини і обладнання» за ціною вищою, ніж безпосередньо основний засіб, враховуючи інформаційні технології. Згідно стандартів обліку програмне забезпечення обліковується разом з тим обладнанням, на якому воно встановлене. Тому доцільно дрібні елементи об'єднувати в один об'єкт обліку, якщо вони становлять частину технологічного процесу.

13. Досліджено наскільки залишкова вартість основних засобів сільськогосподарських підприємств впливає на урожайність культур, в нашому прикладі зернових та зернобобових, ц з 1 га. Нами обрано саме зернові та зернобобові через те, що вони займають найбільшу площу посівів в Україні, а отже для їх обробки задіяно найбільшу кількість машин. Для дослідження використаємо методи економетричного аналізу. Розроблена економетрична модель чітко показує, що основним фактором впливу на урожайність можна вважати вартість основних засобів. Ми не виключаємо інших факторів, але принаймні така залежність існувала протягом 2014-2022 років.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Костюк Д. Організація обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах: бібліографічний аналіз досліджень . *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (4 листопада 2023 р). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВПІ Луцького національного технічного університету, 2023. С.35-36.
2. Левченко О. П. Проблеми організації обліку основних засобів та шляхи їх вирішення. *Молодий вчений*. 2017. № 1.1. С. 64-67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_1 (дата звернення 05.05.2023).
3. Sharma R. S. Accounting for Agriculture. *International Journal of Recent Research and Review*, Vol. II, June 2012. С. 62-69. URL: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=fb6babec652cd2e73a2eda3a79f53d12d57d068fc>(дата звернення 05.05.2023).
4. Садовська І. Б., Бабіч І. І., Нагірська К. Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. *Облік і фінанси*. 2019. № 4. С. 45-53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_4_8(дата звернення 05.05.2023).
5. Охрамович О. Р. Організація первинного обліку консервації та розконсервації основних засобів на підприємстві. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 39-42. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_8(дата звернення 05.05.2023).
6. Касьянова В. О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку. *Економічний вісник Донбасу*. 2013. № 2. С. 117-122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvd_2013_2_21(дата звернення 05.05.2023).
7. Шепель І. В. Актуальні аспекти організації бухгалтерського обліку і аналізу використання машинно-тракторного парку аграрних підприємств. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2018. Вип.

1. С. 468-474. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuues_2018_1_77(дата звернення 05.05.2023).

8. Кірейцев Г.Г., Кроп О. П. Удосконалення організації обліку основних засобів. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси.* 2013. Вип. 10(3). С. 380-386. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10\(3\)__64](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10(3)__64)(дата звернення 05.05.2023).

9. Дробязко С. І., Конопля М. О. Організація і методика обліку основних засобів підприємства та аналіз ефективності їх використання. *Вісник університету "Україна". Серія : Економіка, менеджмент, маркетинг.* 2019. № 3. С. 94-102. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Visunukr_emm_2019_3_11. (дата звернення 05.05.2023).

10. Лопатовський В. Г., Прадун О. В. Удосконалення організації обліку основних засобів у бюджетних установах. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2014. № 5(2). С. 217-220. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_5\(2\)__51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_5(2)__51) (дата звернення 05.05.2023).

11. Хомка В. М. Особливості організації бухгалтерського обліку землі. *Інноваційна економіка.* 2013. № 6. С. 309-314. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_6_75 (дата звернення 05.05.2023).

12. Дерманська Л. Організація обліку основних засобів в аспекті зміни положень законодавчих актів. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК.* 2014. № 21(1). С. 8-11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_ekon_2014_21\(1\)__4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_ekon_2014_21(1)__4) (дата звернення 05.05.2023).

13. Макурін А. Особливості організації обліку готової продукції з метою удосконалення розрахунку амортизації основних засобів на вуглевидобувних підприємствах. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету.* 2016. № 4. С. 177-190. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2016_4_16 (дата звернення 05.05.2023).

14. Верига Ю. А., Новохатка Н. О. Методика нарахування, організація обліку та відображення у звітності амортизації основних засобів. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки*. 2018. № 5. С. 104-109. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2018_5_17 (дата звернення 05.05.2023).

15. Гільорме Т.В., Данилова В.Є. Методичні аспекти організації обліку основних засобів на промисловому підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 18. С.515-520. URL: http://global-national.in.ua/archive/18-2017/18_2017.pdf (дата звернення 05.05.2023).

16. Височан О. О. Бухгалтерський облік основних засобів організацій небюджетного неприбуткового сектору економіки: бібліографічний аналіз. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2018. Вип. 2. С. 97-105. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2018_2_19 (дата звернення 05.05.2023).

17. Власюк Т. М., Юзюк І. І. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2014. № 2. С. 197-206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknutd_2014_2_32 (дата звернення 05.05.2023).

18. Левченко О. М., Гавілей М. А. Організація обліку та контролю основних засобів господарюючих суб'єктів. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки*. 2017. № 6. С. 59–71. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vknutden_2017_6_10 (дата звернення 05.05.2023).

19. Лубенченко О., Пузанова О. Організація обліку амортизації основних засобів на підприємстві. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління*. 2015. Вип. 32. С. 288-294. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2015_32_34 (дата звернення 05.05.2023).

20. Sun, L (Sun, L) ; Fulginiti, LE (Fulginiti, LE) ; Peterson, EWF (Peterson, EWF). Accounting for agriculture decline with economic growth in Taiwan.

JOURNAL OF AGRICULTURAL AND RESOURCE ECONOMICS. 2020. Volume 25 Issue 2 Page 731-731. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1574-0862.2007.00197.x> (дата звернення 05.10.2023).

21. Georg Steinberger, Matthias Rothmund, Hermann Auernhammer, Mobile farm equipment as a data source in an agricultural service architecture. *Computers and Electronics in Agriculture*. 2019, Volume 65, Issue 2, Pages 238-246, URL: <https://doi.org/10.1016/j.compag.2008.10.005>. (дата звернення 05.10.2023).

22. Гаврилюк О. О. Економічний зміст категорії "земельні ресурси" в контексті організації обліку і контролю на сільськогосподарському підприємстві. *Економіка та держава*. 2019. № 5. С. 77-81. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2019_5_18 (дата звернення 05.10.2023).

23. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Мінфін України; Наказ від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 06.10.2023).

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби. Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2022 року та Концептуальної основи фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576 (дата звернення 06.10.2023).

25. Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі Мінфін України; Наказ від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення 06.10.2023).

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 06.10.2023).

28. Bozzolan S., Laghi E., Mattei M. (2016): Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – implications for accounting of bearer plants. *Agric. Econ. Czech*, 62: 160-166.

29. МСБО 41 «Сільське господарство». Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2022 року та Концептуальної основи фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576.

30. Підвисоцька Л. Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики. *Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки*. 2016. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_3_18 (дата звернення 06.10.2023).

31. Павелко О. В., Романець О. В., Чабар Ю. О. Організація бухгалтерського обліку основних засобів підприємств та суб'єктів державного сектору: напрями удосконалення. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2021. Вип. 4. С. 245-267. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnuvgr_ekon_2021_4_22 (дата звернення 06.10.2023).

32. Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля Мінтранс України, Мінстат; Наказ від 29.12.1995 № 488/346. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0488361-95#Text> (дата звернення 06.10.2023).

33. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання Мінфін України; Наказ від 13.09.2016 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення 06.10.2023).

34. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14р. № 879. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 06.10.2023).

35. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання. Мінфін України; Наказ від 13.09.2016 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення 06.10.2023).

36. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності активів», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817.

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181.

39. У 2021 році частка сільського господарства у ВВП України була найвищою серед усіх секторів економіки. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3400937-torik-ponad-10-vvp-virobili-u-silskomu-gospodarstvi-lesenko.html> (дата звернення 06.10.2023).

40. СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/pro_stat/Prosto/s_gosp/SG.pdf (дата звернення 06.08.2023).

41. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2022 роки. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 05.05.2023).

42. Необоротні активи підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2013-2022 роки. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 05.05.2023).