

БУХГАЛТЕРСЬКЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВІДТВОРЕННЯ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Окреслено чітко розуміння поняття «виробничий потенціал» та вдосконалено його структуру за ознакою чинників виробництва, що, виходячи з мети бухгалтерського обліку, конкретизує вплив відтворювальних процесів на результати діяльності сільськогосподарського підприємства. З'ясовано, що основною ознакою, яка входить у зміст потенціалу, є його здатність здійснювати безперервний і постійно відновлювальний процес створення матеріальних благ і послуг. Під час розробки бухгалтерської моделі обліку відтворення виробничого потенціалу було акцентовано увагу на процесі придбання (виготовлення) як аналогу етапів споживання та обміну в загальній схемі відтворення; процесі виробництва сільськогосподарської продукції як передумові валового випуску продукції; процесі формування фінансових джерел відтворення виробничого потенціалу як аналогу процесу розподілу в загальній схемі відтворення.

Ключові слова: облік; сільське господарство; виробничий потенціал; відтворення; чинники виробництва.

Постановка проблеми. Методологічна незавершеність та недосконалість інституційного забезпечення знижують ефективність та обмежують сферу використання загальної системи регуляторів та економічного інструментарію проведення заходів щодо відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств. Тому одним з основних напрямів удосконалення системи відтворення виробничого потенціалу є формування такої моделі облікового забезпечення діяльності сільськогосподарських підприємств, яка б максимально враховувала мінливість середовища аграрного розвитку. Наслідки відтворювального процесу залежать від прийнятих ефективних управлінських рішень, основою яких є облікова інформація. Для своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень щодо пріоритетності напрямів відтворення виробничого потенціалу на підприємстві має бути побудовано ефективну систему обліково-аналітичного забезпечення діяльності сільськогосподарського виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість визначень виробничого потенціалу, як правило, спираються на ресурси, з одного боку, та досягнення з їхньою допомогою поставлених цілей – з іншого. Поняття «виробничий потенціал» як «набір ресурсів, які в процесі виробництва набувають форми факторів виробництва» одним із перших у науковій літературі використав О. Анчішкін [1, с. 14]. В. Н. Авдеєнко, А. В. Котлов убачають, що виробничий потенціал – це сукупність ресурсів господарської системи, наданих у її розпорядження для виробничої діяльності. Кількісні та якісні параметри цих ресурсів, а також їхня інтеграція свідчать про виробничі можливості цієї

системи [11, с. 9]. До виробничого потенціалу зараховують сукупність ресурсів, а також наявні та приховані можливості підприємства щодо залучення й використання чинників виробництва для випуску максимально можливого обсягу продукції (послуг).

В. Россоха з позицій системного підходу визначив сутність виробничого потенціалу та його відмінність від ресурсного потенціалу підприємства. Він вважає, що потенціал підприємства – це сукупність наявних в економічного суб'єкта ресурсів і можливостей, що можуть бути використані для досягнення поставленої мети. Водночас можливості підприємства розкриваються через кількісні та якісні складники ресурсів, їхню оптимальну структуру й уміння раціонально використовувати територіальні особливості, природні умови, традиції, які склалися у виробничих відносинах. Ці критерії безпосередньо впливають на результативні показники виробничої діяльності й у сукупності визначають виробничу й комерційну спроможність суб'єкта господарювання [11, с. 20].

Раніше не вирішені частини загальної проблеми. Нерозробленість питань організації бухгалтерського обліку відтворення виробничого потенціалу, відсутність методичних підходів до відображення умов та результатів відтворення зумовили актуальність дослідження. Проблемні питання бухгалтерського обліку діяльності сільськогосподарських підприємств за рахунок відтворення їхнього виробничого потенціалу сьогодні все ще залишаються невирішеними та потребують детального дослідження для формування комплексної та ефективної моделі системи обліку сільськогосподарської діяльності.

Постановка завдання. Метою роботи є науково-теоретичне обґрунтування сутності та компонентної наповненості виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств для створення інформаційного забезпечення процесу відтворення виробничого потенціалу, а також розробка концептуальної бухгалтерської моделі відтворення виробничого потенціалу для оцінки впливу відтворювальних процесів на сільськогосподарську діяльність підприємства.

Виклад основного матеріалу. Виробничий потенціал визначається здатністю підприємства за допомогою існуючих техніки, технологій, компетенції, природних ресурсів виробляти максимально можливий обсяг споживчих вартостей. Величина виробничого потенціалу характеризується відповідними видами виробничих ресурсів, їхньою кількістю та якістю.

На нашу думку, основною ознакою, що входить у зміст потенціалу, є його здатність здійснювати безперервний і постійно відновлювальний процес створення матеріальних благ і послуг. Така умова дося-

гається за рахунок обґрунтованого узгодження співвідношень його складових і є невід'ємним фактором ефективного господарювання. Виконання економічним потенціалом підприємства свого призначення можливе за умови, що його речово-натуральна форма й кількісне співвідношення складових роблять його спроможним функціонувати як вартість, яка створює нову й додаткову вартість [6, с. 181].

З огляду на специфіку сільського господарства Львівської області, зокрема на незначні розміри землекористування, як правило, вузьку спеціалізацію, слабе технічне забезпечення, доцільним є скорочення переліку елементів та спрощення загальної структури виробничого потенціалу внаслідок його переорієнтації відповідно до основних чинників виробництва в сільському господарстві: земля, праця, капітал (рис. 1). На наш погляд, такий підхід є економічно обґрунтованим та адекватним тим завданням, які ставляться перед сільськогосподарськими підприємствами на сучасному етапі.

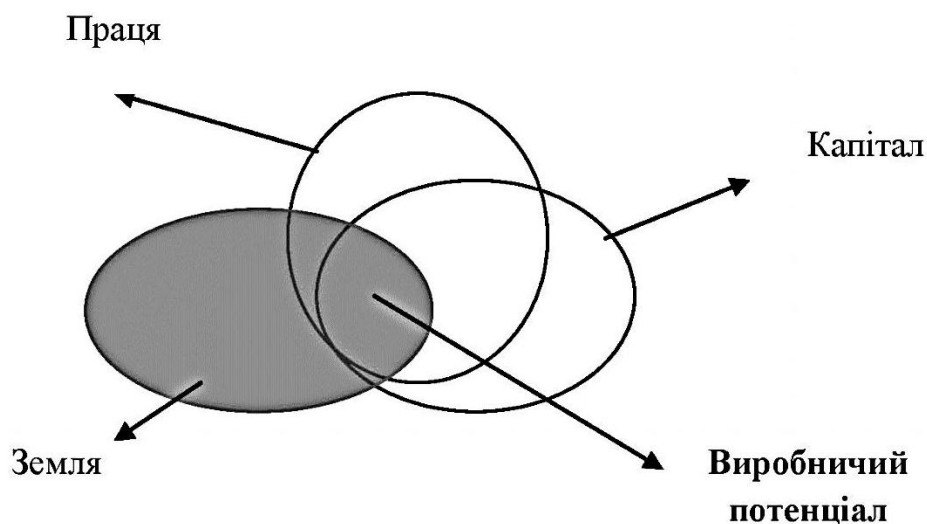


Рис 1. Сфера формування виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств [2, с. 332]

Відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств здійснюється за рахунок налагодження безперервного відновлення процесу виробництва та пропозиції на ринок конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції. Матеріальною основою цього процесу є відтворення чинників виробництва, які покладені в основу структурної класифікації виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств.

Виходячи зі сказаного, відтворення виробничого потенціалу в середовищі сільськогосподарських підприємств є процесом постійного одночасного виробництва та споживання, у ході якого відновлюються всі елементи виробничого потенціалу – земля, праця, капітал, що забезпечує досягнення сільськогосподарськими підприємствами вищого соціально-економічного результату та підвищення конкурентоспроможності задля підвищення рівня життя сільського населення. Обов'язковою умовою простого відтворення

виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств є їхня здатність утримувати показники операційної діяльності в межах допустимих значень (планових або граничних) під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників, результатом чого є рівність дії різноспрямованих економічних категорій (витрат і доходу, ресурсів та обсягу їхнього споживання, попиту та пропозиції на продукцію та ін.). Умовою розширеного відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств є його здатність підтримувати зрушення значень результуючих показників операційної діяльності до розмірів, які є кращими за попередні їхні досягнення, за умови впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, у якому діє господарство.

Виходячи з графічного зображення (рис. 2), треба відмітити, що виробничий потенціал сільськогосподарських підприємств складається з двох частин:

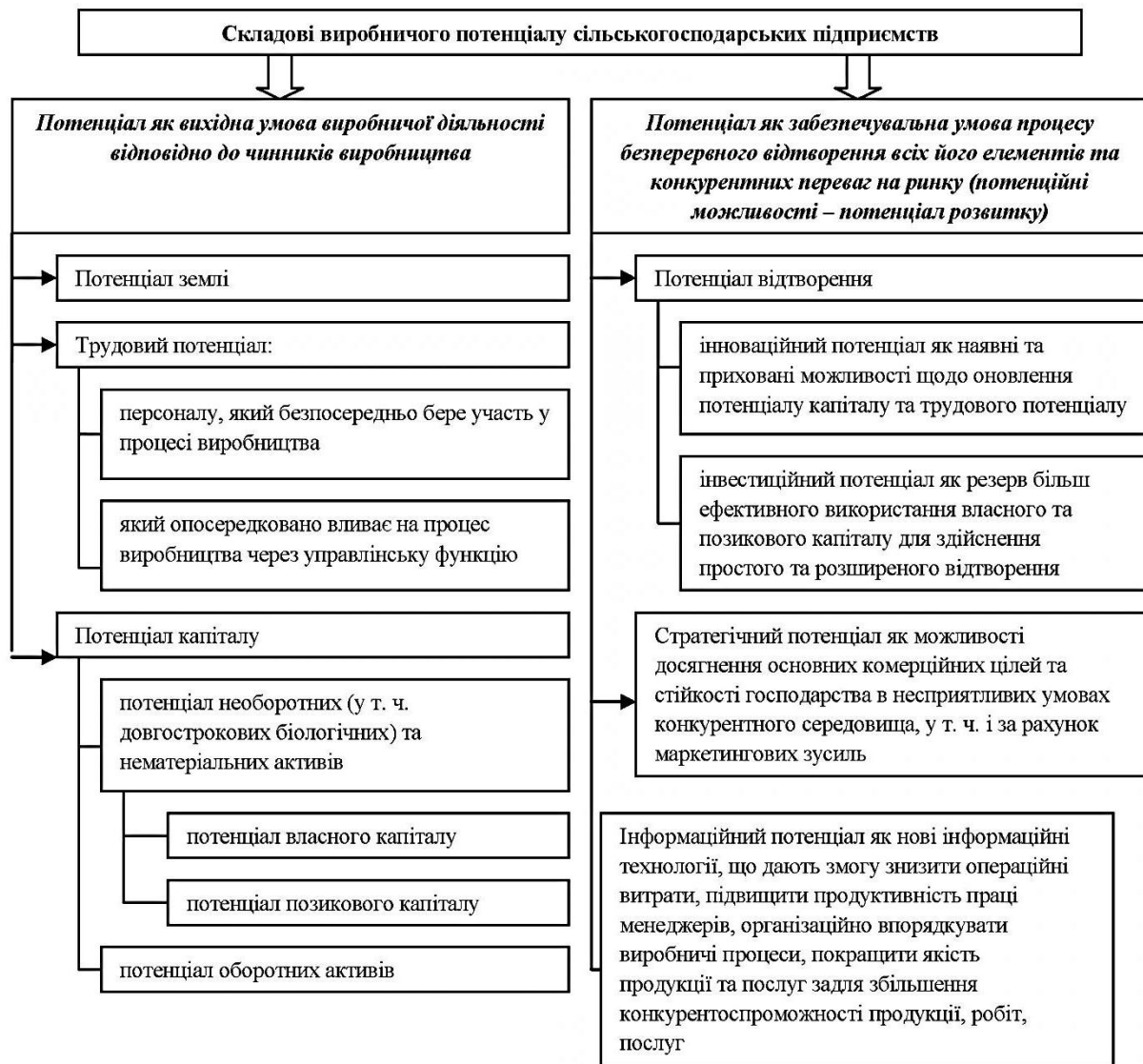


Рис. 2. Формування та систематизація складових виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств [3, с. 122]

1) потенціал, який є вхідною умовою виробничої діяльності, розкриває можливості господарства з формування та використання чинників виробництва;

2) потенціал як забезпечувальна умова безперервної ефективної виробничої діяльності, який дозволяє здійснювати процес безперервного відновлення всіх його складових для забезпечення більш високої результативності діяльності сільськогосподарського підприємства.

Перша складова включає природний потенціал (землю), трудовий потенціал та потенціал капіталу як потенціал засобів та предметів виробництва. До другої складової потенціалу належить потенціал відтворення, під яким слід розуміти сукупність матеріальних, інформаційних, нематеріальних, фінансових та інших ресурсів, які перебувають у розпорядженні господарства або можуть бути додатково залучені й використані для розширеного відтворення як чинників виробництва, так і складових виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств.

Оцінка джерел досягнення результату сільськогосподарського виробництва повністю відповідає ресурс-

ному підходу визначення й розуміння виробничого потенціалу підприємства. Такими джерелами виступають ресурси сільськогосподарських підприємств, що піддаються як кількісній, так і якісній оцінці.

У сільськогосподарському виробництві земля є головним засобом виробництва. Від характеру й рівня ефективності її використання залежить розвиток продуктивних сил і масштаби сільськогосподарського виробництва (табл. 1, 2). При цьому кінцевим позитивним результатом роботи, задля якого, власне, і було створено сільськогосподарське підприємство, є прибуток – чистий грошовий дохід за мінусом витрат, утворений у результаті виробничо-господарської діяльності. Прибуток сільськогосподарських підприємств виконує такі основні функції: оцінки підсумків діяльності та розподілу прибутку для забезпечення подальшого функціонування. Як бачимо з цифрової інформації, у кінцевому підсумку більша частина сукупного прибутку, який одержують на всіх стадіях, залишається на сільськогосподарських підприємствах.

**Оцінка використання виробничого потенціалу
сільськогосподарськими підприємствами Львівської області, 2014 р.***

Показник	Сільськогосподарські підприємства
Кількість підприємств, од.	165
Середньооблікова чисельність працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві, осіб	9 817
Середньомісячна номінальна заробітна плата, грн	2 688
Сільськогосподарські угіддя – усього, тис. га	254,4
Валова продукція на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн	1224,3
у т. ч. рослинництва, тис. грн	842,1
тваринництва, тис. грн	382,2
Валова продукція на одну особу, тис. грн	3664
Прибуток від сільськогосподарської діяльності, тис. грн	1516951,5
у т. ч. на одне підприємство, тис. грн	9193,6
Рівень рентабельності сільськогосподарської діяльності, %	35,9

* Розраховано згідно з [10, с. 15, 16, 22, 25, 26, 37].

Основним елементом виробництва та формування ресурсів у сільськогосподарських підприємствах є наявність робочої сили, яка здатна привести в дію наявні засоби виробництва. Результативність господарської діяльності підприємства значно залежить від забезпеченості її трудовими ресурсами, їхнього професійно-кваліфікаційного рівня, здатності реалізувати свою потенційну продуктивну силу. Однак, як показують дані табл. 1, у працівників сільськогосподарських підприємств недостатній рівень заробітної плати (нижчий, ніж у працівників промисловості), що не забезпечує відтворювальний механізм повністю.

Виробництво є основою відтворення. Головна проблема виробничого потенціалу сільськогосподарських

підприємств полягає в тому, що всі його елементи функціонують одночасно й у сукупності. Тому оцінити поелементно рівень використання виробничого потенціалу досить важко. Спираючись на загальний показник фінансового результату бачимо, що кількість прибуткових господарств переважає кількість збиткових. Відповідно сума прибутку переважає суму збитку. Загалом це позитивний результат, котрий є джерелом відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств задля забезпечення підвищення рівня конкурентоспроможності сільського господарства як галузі загалом та покращення добробуту сільських жителів.

Таблиця 2

**Результати діяльності сільськогосподарських підприємств
Львівської області**

Показник	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2014 р. до 2012 р., + / –
Фінансовий результат до оподаткування, млн грн	1237,2	1107,8	1250,0	12,8
Рівень рентабельності сільськогосподарської діяльності, %	22,2	36,9	35,9	13,7
із неї продукції рослинництва	4,6	46,5	44,1	39,5
продукції тваринництва	– 4,9	4,8	– 1,9	3,0

* Розраховано згідно з [10, с. 20, 25].

Роль виробничого потенціалу та особливості його відтворення в умовах ринкової економіки обумовлюють особливі вимоги щодо інформації про формування фінансових ресурсів на його відтворення. Бухгалтерська модель відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств – це система збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу інформації про порядок формування джерел відтворення виробничого потенціалу, забезпечення необхідної кількості та якості елементів виробничого потенціалу для ведення господарської діяльності. Отже, на рахунках бухгалтерського обліку можуть відображатися ті відтворювальні процеси, які пов'язані з веденням господарської діяльності підприємства, тобто придбання, виробництво, реалізація. Такі операції є визначальними у відтворювальних процесах та охоплюють усю господарську діяльність сільськогосподарського підприємства.

Метою розробки комплексної бухгалтерської моделі є забезпечення можливості формування та акумулювання фінансових джерел сільськогосподарського підприємства для відтворення виробничого потенціалу, а також забезпечення користувачів відповідною інформацією, яка окреслить реальний фінансово-майновий стан сільськогосподарського підприємства. Загалом забезпечувальною умовою відтворення виробничого потенціалу є ймовірність отримання позитивного фінансового результату для самофінансування відтворення та формування відповідних резервів на відтворювальні потреби, що знаходить своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Головним критерієм розмежування бухгалтерських рахунків за етапами відтворення виробничого потенціалу є отримання певних видів витрат, доходів та зобов'язань сільськогосподарського підприємства.

Дослідження особливостей господарської діяльності низки сільськогосподарських підприємств дозволило

встановити, що процеси відтворення трансформуються в умовний факт господарської діяльності лише за ймовірності реалізації їхніх наслідків. Це дало можливість розробити концептуальну бухгалтерську модель відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств (рис. 3). Отже, за умови впровадження в облікову практику розробленої моделі відтворення виробничого потенціалу стане керованим та передбачуваним процесом.

Питання створення та використання резервів (фондів), які призначені для внутрішнього забезпечення та фінансування відтворення виробничого потенціалу,

регулюється обліковою політикою сільськогосподарського підприємства, галузевими стандартами, зокрема Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132) [7], Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 № 390) [8] та іншими нормативно-правовими актами.

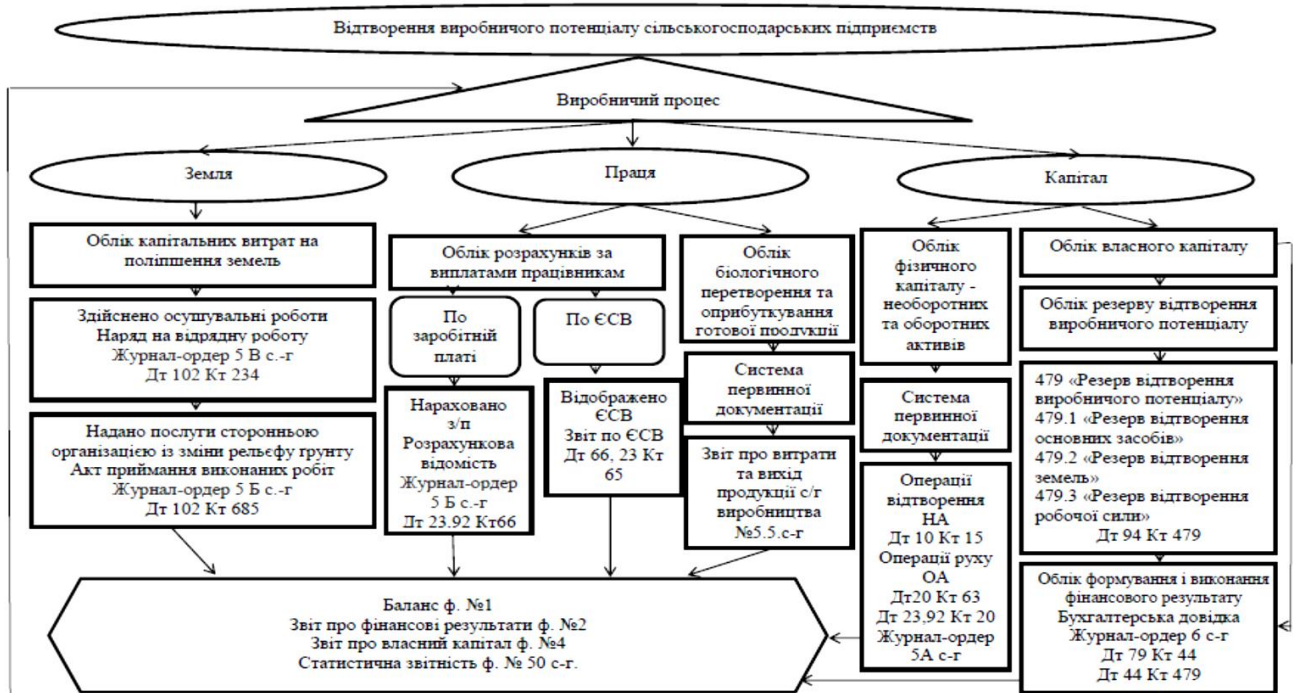


Рис. 3. Концептуальна бухгалтерська модель облікового забезпечення відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств*

* Розроблено автором особисто

Так, згідно з розробленою моделлю, усі результативні показники відтворення відображається в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у складі собівартості реалізованої продукції та інших операційних витрат. Крім того, інформацію про власні резерви відтворення буде також представлено в Балансі.

У нашому випадку пропонуємо:

1. Витрати щодо дотримання технології виробництва в напрямі відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств відображати в аналітичному реєстрі – Звіті про витрати та вихід сільськогосподарської продукції та Звіті про сукупний дохід – у складі собівартості реалізованої продукції та інших операційних витрат.

2. Капітальні витрати на відтворення основних засобів та покращення земель сільськогосподарського призначення традиційно обраховувати на окремому субрахунку до синтетичного рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

3. Для обліку внутрішнього резерву на покриття витрат на відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств ввести в робочий план додатковий бухгалтерський рахунок 479 «Резерв на відтворення виробничого потенціалу» з подальшим відображенням сум у складі інших витрат (дебет рахунку 94 «Інші витрати»). Резерв на відтворення виробничого потенціалу доцільно створювати в розмірі передбачених обліковою політикою підприємства фіксованих відсоткових ставок. Базою нарахування суми, що спрямовується в окремий резерв, має бути величина, що відповідає меті відтворення в розрізі чинників виробництва: стосовно основних засобів – місячна сума зносу, стосовно землі – капітальні витрати на покращення земель, стосовно робочої сили – витрати на оплату праці працівників виробництва та управлінського персоналу.

Виходячи із зазначених пропозицій, доцільно, щоб структура бухгалтерського рахунку 479 «Резерв відтворення виробничого потенціалу» для обліку відтво-

рення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств включала такі субрахунки:

– 479.1 «Резерв відтворення основних засобів» – місячна відсоткова ставка від загальної суми зносу.

– 479.2 «Резерв відтворення земель» – річна відсоткова ставка від загальної суми капітальних витрат на покращення земель.

– 479.3 «Резерв відтворення робочої сили» – місячна відсоткова ставка від витрат на оплату праці.

У складі внутрішніх джерел відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств основне місце належить прибутку, який залишається в розпорядженні керівництва. Прибуток формує більшість власних фінансових ресурсів сільськогосподарського підприємства, забезпечуючи приріст власного капіталу, а, відповідно, і зростання ринкової вартості підприємства. Певну роль у складі внутрішніх джерел відіграють також амортизаційні відрахування, проте суму власного капіталу вони не збільшують, а лише є засобом його реінвестування. Інші внутрішні джерела не відіграють помітної ролі у відтворенні виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств.

Отже, напрацьовані форми та методики повинні надавати для потреб управління інформацію про економічну ситуацію сільськогосподарського підприємства, що передбачає не лише здійснення оцінки її результатів, а й чинників, що вплинули на результат. Такий підхід дозволяє забезпечити орієнтацію бухгалтерського обліку на можливість здійснення прогностичних розрахунків, забезпечення інформаційних запитів користувачів, а також упровадження адекватних реалій діяльності методів управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Бухгалтерська модель відтворення виробничого

потенціалу як єдиного систематизованого інформаційного ресурсу сільськогосподарського підприємства включає первинні та зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, внутрішню звітність, фінансову звітність. Так, на рівні сільськогосподарського підприємства прийняття управлінських рішень стосовно оптимізації структури фінансових ресурсів для відтворення виробничого потенціалу базується на інформації, джерелом якої є бухгалтерські документи та звіти. Її суть полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу й використанні його результатів під час формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень щодо формування оптимальної структури джерел відтворення виробничого потенціалу. При цьому загальна методологія й нормативні положення обліку вдосконалюються для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

Якщо розглядати відтворення виробничого потенціалу на рівні окремо взятого підприємства, то мова буде йти про ті процеси, які виникають у середині підприємства в процесі його діяльності, а також можуть бути спричинені зовнішніми факторами. Тому під час розробки бухгалтерської моделі обліку відтворення виробничого потенціалу було акцентовано увагу на процесі придбання (виготовлення) як аналогу етапів споживання та обміну в загальній схемі відтворення; процесі виробництва сільськогосподарської продукції як передумові валового випуску продукції; процесі формування фінансових джерел відтворення виробничого потенціалу як аналогу процесу розподілу в загальній схемі відтворення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Анчишкин А. И. Прогнозирование роста социалистической экономики / А. И. Анчишкин. – М. : Экономика, 1973. – 294 с.
2. Гнатишин Л. Б. Виробнича парадигма структуризації потенціалу фермерських господарств / Л. Б. Гнатишин // Теоретичні і практичні аспекти розвитку агропромислового виробництва та сільських територій : матеріали Міжнародного науково-практичного форуму 21–24 вересня 2011 р. – Львів. – С. 331–335.
3. Гнатишин Л. Б. Новий погляд на виробничий потенціал фермерських господарств / Л. Б. Гнатишин // Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій : матеріали Міжнародної науково-методичної конференції, 11–12 листопада 2011 р. – Збірник наукових праць КНЕУ. – Ч. 2. – 2011. – С. 117–125.
4. Гнатишин Л. Б. Організація обліку : [навч. посібник] / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин. – ПП «Магнолія 2006», 2014. – 432 с.
5. Ішук С. Концептуальні засади формування та розвитку виробничого потенціалу промислових підприємств / С. Ішук // Регіональна економіка. – 2005. – № 2. – С. 48–56.
6. Липчук В. В. Сутність та структуризація економічного потенціалу підприємства / В. В. Липчук, Л. Б. Гнатишин // Актуальні проблеми ринкової економіки : вісник Львівського державного інституту новітніх технологій та управління імені В'ячеслава Чорновола. – 2009. – № 5. – С. 177–184.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 [Електронний ресурс]. – <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>.
8. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390 від 04.06.2009 [Електронний ресурс]. – http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html.
9. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін. – 3-тє вид., переробл. і доп. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К. : Алерта, 2006. – 878 с.
10. Сільське господарство Львівщини : статистичний збірник за 2014 рік. – Львів : ГУСуЛЮ, 2015. – 248 с.
11. Россоха В. В. Формування і розвиток виробничого потенціалу аграрних підприємств : [монографія] / В. В. Россоха. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 444 с.

Гнатишин Л. Б.,

Львовский национальный аграрный университет, м. Дубляны, Украина

Бухгалтерское отражение воспроизводства производственного потенциала сельскохозяйственных предприятий

Определено четкое понимание понятия «производственный потенциал» и усовершенствована его структура по признаку факторов производства, в целях бухгалтерского учета конкретизируется влияние воспроизводственных процессов на результаты деятельности сельскохозяйственного предприятия. Установлено, что основным признаком, который входит в содержание потенциала, является его способность осуществлять непрерывный и постоянно восстановительный процесс создания материальных благ и услуг. При разработке бухгалтерской модели учета воспроизводства производственного потенциала было акцентировано внимание на процессе приобретения (изготовления) как аналога этапов потребления и обмена в общей схеме воспроизводства; процессе производства сельскохозяйственной продукции как предпосылке валового выпуска продукции; процессе формирования финансовых источников воспроизводства производственного потенциала как аналога процесса распределения в общей схеме воспроизводства.

Ключевые слова: *учет; сельское хозяйство; производственный потенциал; воспроизводство; факторы производства.*

Hnatyshyn L. B.,

Lviv National Agrarian University, Dubliany, Ukraine

The accounting representation of the production potential renewal of agricultural enterprises

The article outlined a clear understanding of the concept of «production capacity» and improved its structure on the basis of factors of production, in order specifies the accounting impact reproduction processes on the performance of agricultural enterprises. It was found that the main feature included in the content potential, is its ability to continuous and constant recovery process of wealth creation and services. In developing the financial accounting model of production potential the attention was paid to the acquisition (production) as an analogue exchange and consumption stages in the overall scheme of reproduction; the process of agricultural production, as the premise of gross output; the formation of financial sources play production potential as the analogue distribution process in the overall scheme of renewal.

Keywords: *accounting; agriculture; production capacity; reproduction; factors of production.*

Рецензенты: *Великий Ю. В., д-р экон. наук, профессор;*

Яремко Ю. І., д-р экон. наук, профессор.