

ТРАКТУВАННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ВІДТВОРЕННЯ ЗАСОБІВ ПРАЦІ» ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто зміст поняття «відтворення засобів праці» через опис його стадій, виділено способи та види відновних робіт в обліковій практиці, а також проведено аналіз відмінностей між цими способами з метою встановлення наскільки кожна із представлених концепцій може у повній мірі відображати найбільш важливі аспекти досліджуваної категорії.

The article deals with the concept of «implementation of labor» through the description of its stages, selects methods and types of implementation works in accounting, analyzes the differences between the ways to determine the extend to which each of the presented concepts can fully reflect the most important aspects of the investigated category.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Економічні закони реалізуються через економічну діяльність людей. Однак, економічні відносини і принципи економічної діяльності змінюються внаслідок появи нових знань та технологій. Наприклад, у минулому столітті необхідність заміни засобів праці визначалась повнотою формування амортизаційного фонду, тоді як сьогодні нерідко зустрічаються випадки експлуатації засобів праці після їх повної амортизації. Це свідчить про зростання ролі споживчої вартості, зниження пріоритетності мінової вартості як основної характеристики засобів виробництва, а також про втрату амортизацією значення основного джерела фінансування відтворення засобів праці і необхідність пошуку додаткових зовнішніх джерел фінансування. Внаслідок цього, з'являються нові концепції відтворення засобів праці, а старі витісняються.

Тому виникає необхідність у дослідженні сутності відтворення засобів праці шляхом аналізу підходів до трактування основних стадій відновлювального циклу, висвітленні способів та видів відновних робіт в системі бухгалтерського обліку, їх характеристик та визначенні відмінних рис.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Різні аспекти досліджуваної проблематики завжди знаходились у центрі уваги вчених-економістів. Значний вклад у розвиток цих проблем внесли такі вітчизняні дослідники як В. С. Двоєзерська, С. Ф. Голов, А. В. Янчев, М. І. Бондар, Н. Г. Виговська, М. Г. Чумаченко, І. Ю. Приварникова тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Зростання ролі залучення інвестицій в основний капітал для відновлення і розвитку підприємств цукрової промисловості зумовило необхідність дослідження поняття «відтворення засобів праці». Проблеми здійснення відтворення засобів праці і, відповідно, узагальнення теоретичних основ, виявлення основних законів, що притаманні даному процесу, є значущими не одне століття і не втратили актуальності і дотепер. Внаслідок цього слід провести огляд існуючих підходів до трактування сутності відтворення засобів праці шляхом відображення його стадій, а також проаналізувати відмінності між цими способами з метою встановлення наскільки кожна із представлених концепцій може у повній мірі відображати найбільш важливі аспекти досліджуваної категорії.

Постановка завдання. Відтворення засобів праці відбувається шляхом їх ремонту, реконструкції, модернізації, нового будівництва, реновації (заміни), розширення діючого підприємства та технічного переобладнання. Тому мета статті полягає у чіткому визначенні поняття «відтворення засобів праці» для цілей обліку, виокремленні стадій, способів та видів проведення відновних робіт та відображенні відмінностей між ними в системі обліку даних операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. К. Маркс виділяє три стадії кругообігу засобів праці. На першій стадії, частина вартості, яку основний капітал втрачає в натуральній формі, завдяки зносу (амортизаційним відрахуванням), переноситься на виготовлений продукт. На другій стадії, шляхом обігу продукція у вигляді товару продається і перетворюється в гроші. Разом із тим, у гроші переходить та частина вартості засобів праці, що була перенесена на новостворений продукт. Вартість засобів праці має тепер двояке значення: одна частина залишається у засобах праці, інша – відділяється у вигляді грошей, формуючи амортизаційний фонд. Третя стадія характеризується перетворенням амортизаційного фонду, тобто грошової форми, в засоби виробництва, тобто у виробничу форму. Протягом функціонування одна частина вартості засобів праці, яка існує в їх натуральній формі, поступово зменшується, а друга, що перетворюється в грошову форму, збільшується, поки засоби праці не відслужать свій строк служби і вся їх вартість не перетвориться в гроші [1, с.153]. Таким чином вони завершать свій оборот.

Тобто процес відтворення засобів праці можна відобразити через три стадії, пов'язані із рухом їх мінової вартості через амортизаційні відрахування: формування, капіталізація і декапіталізація (використання амортизаційного фонду).

Даний підхід щодо визначення відтворення засобів праці на сьогодні є найбільш поширений. Однак існує й інша точка зору, згідно якої під відтворенням засобів праці розуміють економічні відносини, пов'язані із оновленням засобів праці. При цьому існує взаємозв'язок стадій відтворення засобів праці: інвестування, споживання (використання) і відновлення вартості одночасно із їх фізичним відновленням. Відтворення засобів праці через економічні відносини, на нашу думку, найбільш повно відображає сутність даної категорії, оскільки відображає опосередкованість кругообігу засобів праці через людську діяльність.

Засоби праці не виникають на підприємстві самі по собі, для цього слід інвестувати кошти або у їх придбання, або у їх виробництво. Якщо інвестування коштів здійснюється за рахунок внутрішніх джерел фінансування, то між даним підприємством і підприємством-виробником засобів праці виникають стосунки «продавець-покупець». Якщо ж інвестування здійснюється із залученням зовнішніх джерел фінансування, то додатково виникає кредиторська заборгованість. Якщо виготовлення засобу праці відбувається власними силами, то в процесі виробництва також виникають відносини управлінського і робочого характеру. Тому придбання, створення власними силами, безоплатне отримання, отримання в обмін та як внесок до зареєстрованого капіталу можна об'єднати в одну, першу стадію «введення в експлуатацію засобів праці» [2, с.54].

Друга стадія процесу відтворення засобів праці полягає у споживанні (використанні), тобто у реалізації їх технічних та технологічних властивостей, що визначають характер і специфіку продукції, що виготовляється, а також амортизацію. На цій стадії виникають відносини пов'язані із експлуатацією, підтримкою у робочому стані засобів праці, нарахуванням амортизації та її відображенням у собівартості продукції. Однак нарахування амортизації та її відображення в собівартості продукції ще не дозволяє нам говорити про можливість її використання в запланованих цілях. Сума амортизації, яка необхідна для оновлення засобів праці, має бути акумульована на поточному рахунку підприємства в грошовому еквіваленті. А для цього слід реалізувати продукцію. Тобто при фактичному формуванні амортизаційного фонду виникають відносини «купівлі-продажу» продукції виготовленої на підприємстві з допомогою засобів виробництва. Призначення амортизації полягає у забезпеченні наступної стадії відтворювального процесу. [3, с.112]

На третій стадії відбувається відновлення вартості засобів виробництва, і одночасно із цим їх фізичне відтворення. Відносини на даній стадії дуже подібні до відносин, які виникають на першій стадії. Однак, специфіка третьої стадії полягає у тому, що з однієї сторони відбувається відновлення вартості засобів праці: в останній рік експлуатації об'єкта засобу праці списується його залишкова вартість і виникає необхідність знову придбати аналогічний об'єкт. Для цього використовуються кошти із різних джерел, у точу числі кошти

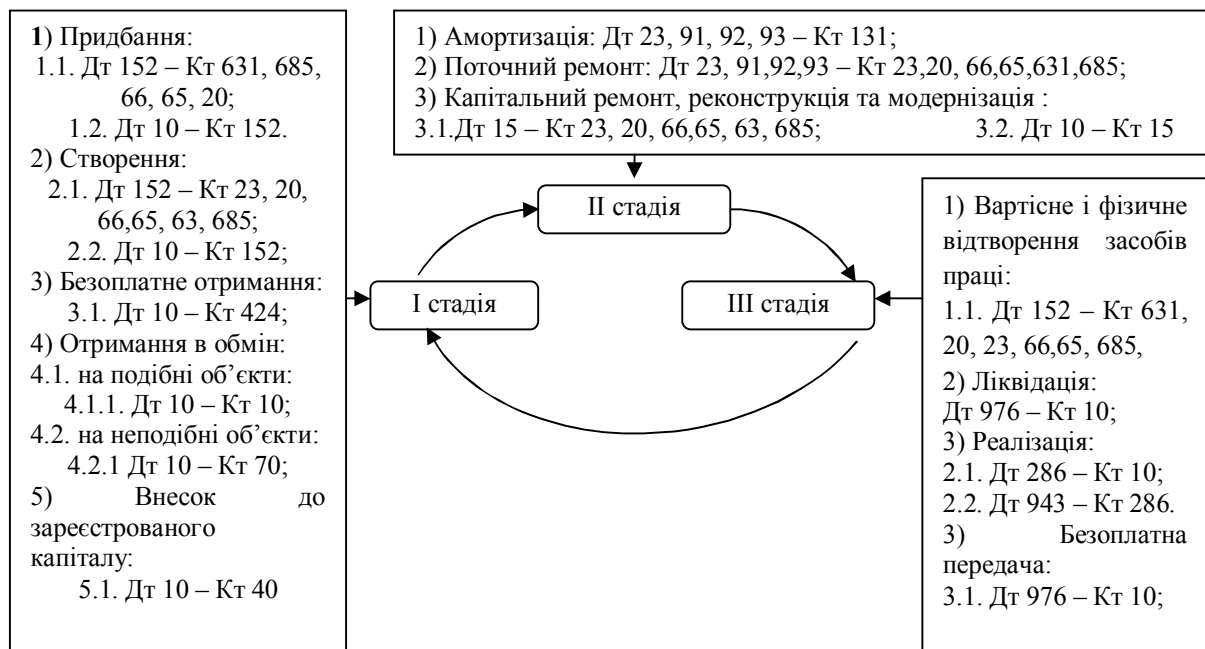
амортизаційного фонду і виникають відносини, пов'язані із пошуком контрагента. Потім знову відбувається інвестування коштів в засоби виробництва, здійснюється оплата за договором купівлі-продажу засобів праці. Тобто повністю списавши вартість старого об'єкта засобів праці та інвестувавши в новий об'єкт, підприємство здійснює відновлення вартості даного об'єкта, що відображає економічні відносини.

З іншої сторони, на підприємстві в кінці останнього року експлуатації об'єкта засобу праці знаходиться зношене і морально застаріле обладнання, яке непридатне для подальшої експлуатації. Відповідно, воно демонтується і в фізичному сенсі не існує. Підписання договору на поставку нового аналогічного обладнання і його оплата ініціюють запуск процесу виробництва цього виду обладнання, по закінченню якого об'єкт встановлюється на підприємстві і є готовим до експлуатації. Таким чином відбувається фізичне відтворення даного об'єкта.

Тобто, можна зробити висновок, згідно з даним підходом рух засобів праці розглядається з точки зору руху їх споживчої вартості, тоді як в трактуванні К. Маркса акцент ставиться на рухові мінової вартості.

Значний недолік другого підходу (рух споживчої вартості) пов'язаний з тим, що кожен цикл відтворення повинен проходити всі три стадії. Однак, у ході нашого дослідження було встановлено, що вартісне відтворення прямо пов'язане з інвестуванням, а фізичне відтворення – з виробництвом. При цьому інвестування і виробництво – це вихідні умови для здійснення відтворення, і вони не можуть бути віднесені до стадій відтворення засобів праці. Тому три стадії, визначені К. Марксом, є достатніми для висвітлення суті процесу відтворення засобів праці.

При цьому процес відтворення засобів праці та його облікове відображення можна відобразити схематично (рис. 1):



I стадія – введення в експлуатацію, освоєння засобів праці при створенні та подальшому функціонуванні суб'єкта господарювання; II стадія – використання засобів праці: а) участь у виробничому процесі б) фізичний та моральний знос; в) підтримання їх у робочому стані (догляд, поточний та капітальний ремонт, реконструкція та модернізація); III стадія – заміна непридатних для використання, оновлення існуючого парку засобів праці, а також вибуття засобів праці шляхом: а) ліквідації внаслідок повного фізичного, морального зносу, форс-мажорних обставин; б) безоплатної передачі; в) реалізації іншим суб'єктам господарської діяльності

Рис. 1. Облікове відображення процесу відтворення засобів праці

Відтворення засобів праці може здійснюватися різними способами:

- реновація – заміна діючих засобів праці новими;
- нове будівництво – створення філій підприємства і будівництво нових об'єктів за межами основної території діючого підприємства або створення будівель і споруд на новостворених підприємствах. Будівництво проводиться на нових будівельних майданчиках і за індивідуальними інвестиційними планами [4, с.29];
- розширення діючого підприємства – будівництво нових об'єктів, цехів на території діючого підприємства;
- реконструкція – переобладнання і модернізація виробництва з метою усунення морального зносу і диспропорцій в технологічному процесі і допоміжних службах. Реконструкція проводиться в цілому по підприємству або виробничому процесі, а технічне переобладнання – на окремих ділянках;
- модернізація – оновлення обладнання з метою повного або часткового усунення морального зносу другої форми та підвищення техніко-економічних показників до рівня аналогічного обладнання більш досконалих конструкцій. Розрізняють модернізацію виробництва і модернізацію об'єктів засобів праці. Ці поняття нетотожні. Під модернізацією виробництва розуміють переоснащення виробництва якісно новим обладнанням, заміну чи зміну технології і технологічного процесу, а під модернізацією об'єкта засобів праці – удосконалення діючого обладнання.

Варто зауважити, що ні новий Податковий кодекс, ні стандарти з бухгалтерського обліку не містять чіткого визначення поняття «модернізація» та «реконструкція» [5, с.225]. Таке визначення можна знайти лише у спеціальних (галузевих) нормативних документах, наприклад:

Модернізація – комплекс робіт з поліпшення експлуатаційних характеристик обладнання, що діє, заміною окремих складових більш удосконаленими згідно із сучасними вимогами та нормами [6, с.58];

Реконструкція – перебудова існуючих об'єктів, пов'язана з удосконаленням виробництва, підвищенням його техніко-економічного рівня та якості вироблюваної продукції, зміною основних техніко-економічних показників (кількість продукції, потужність, функціональне призначення, геометричні розміри) [7, с.9].

Із цих визначень можна зробити висновок, що в більшості випадків модернізація стосується обладнання, а реконструкція – будівель і споруд або їх сукупності.

Визначення реконструкції, що міститься у вищезгаданих нормативних документах, на нашу думку, застосовуватися до промислових підприємств не може, оскільки містить визначення реконструкції діючого підприємства в цілому, а не окремого об'єкту. Відповідно до даного документу, до реконструкції діючого підприємства відноситься переоблаштування існуючих цехів і об'єктів основного, допоміжного і обслуговуючого призначення, як правило, без розширення наявних будівель і споруд основного призначення, пов'язане з вдосконаленням виробництва і підвищенням його техніко-економічного рівня на основі досягнень науково-технічного прогресу та здійснюване за комплексним проектом на реконструкцію підприємства в цілому з метою збільшення виробничих потужностей, поліпшення якості та номенклатури продукції, в основному без збільшення чисельності робітників при одночасному покращенні умов їх праці та охорони навколишнього середовища.

Таке широке трактування, на наш погляд, не може бути застосоване до окремого об'єкту засобів праці. У зв'язку з такою невизначеністю в нормативних документах при організації бухгалтерського обліку операцій з відтворення виникає безліч питань, усунути які, на наш погляд, дозволить вирішення наступних завдань:

- визначення поняття «Відтворення засобів праці» для цілей бухгалтерського обліку;
- визначення принципів відмінностей між ремонтом, реконструкцією і модернізацією об'єктів.

Для виконання першого завдання звернемося до сучасного економічного словника. Поняття «відтворення засобів праці» тут відсутнє. У такому разі необхідно йти від зворотного та визначити відтворення засобів праці через його складові, зазначені в нормативних документах, що регламентують бухгалтерський облік операцій з відтворення засобів праці: ремонт, реконструкцію та модернізацію:

- 1) ремонт засобів праці – часткове відновлення (зменшення зносу) об'єктів засобів праці підприємства для підтримки їх в робочому стані [8, с.22];
- 2) реконструкція – перетворення засобів праці, техніки та технології на підприємстві з метою підвищення рівня технічних характеристик об'єктів і якості продукції, що випускається, освоєння випуску нових виробів;
- 3) модернізація – удосконалення, поліпшення, оновлення об'єкту, приведення його у відповідність із новими вимогами та нормами, технічними умовами, показниками якості [7, с.10].

Грунтуючись на даних визначеннях, ми можемо сформулювати визначення поняття «відтворення засобів праці» наступним чином:

Під відтворенням засобів праці в бухгалтерському обліку слід розуміти процес виконання робіт з перетворення, удосконалення, оновлення засобів праці, приведення їх у відповідність із новими вимогами, нормами та технічними умовами з метою підвищення рівня якості продукції та робіт з підтримання засобів в робочому стані, з метою зниження витрат на їх обслуговування.

Для вирішення другого завдання скористаємося також приведеними вище визначеннями та звернемося до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку існує поняття подальших витрат, які визнаються активом (збільшують первісну вартість об'єкту) тільки тоді, коли вони покращують стан об'єкту, підвищують його продуктивність понад розраховані нормативи. Прикладами поліпшень, які ведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, є:

- модифікація об'єкту, що збільшує термін його корисної служби, включаючи підвищення його потужності;
- удосконалення деталей і вузлів машин для досягнення значного поліпшення якості продукції, що випускається;
- впровадження нових виробничих процесів, що забезпечують значне скорочення раніше розрахованих виробничих витрат.

Також під відтворенням розуміються ремонтні роботи, метою яких є відновлення втрачених якостей об'єктів і збереження майбутніх економічних вигод, а не покращення показників використання об'єктів.

У стандартах передбачено: «якщо витрати на модернізацію, реконструкцію об'єктів після закінчення робіт покращують, підвищують раніше прийняті нормативні показники функціонування (термін корисного використання, потужність, якість застосування тощо) об'єктів, то вказані витрати можуть збільшувати його первісну вартість» [9, с.40]. Вважається, що формулювання цієї норми невірне, оскільки модернізація й реконструкція мають за мету поліпшення та підвищення прийнятих раніше нормативних показників функціонування об'єктів (що повністю збігається з міжнародними стандартами), інакше проведені роботи просто не можуть бути реконструкцією і модернізацією і, відповідно, не можуть збільшувати первісну вартість об'єкта.

Висновки і перспективи подальших розробок. Таким чином, відповідно до першого підходу, процес відтворення засобів праці можна відобразити через три стадії, пов'язані із рухом їх мінової вартості через амортизаційні відрахування: формування, капіталізація і декапіталізація (використання амортизаційного фонду). Даний підхід щодо визначення відтворення засобів праці на сьогодні є найбільш поширений.

Однак існує й інша точка зору, згідно якої під відтворенням засобів праці розуміють економічні відносини, пов'язані з оновленням засобів праці. При цьому існує взаємозв'язок стадій відтворення засобів праці: інвестування, споживання (використання) і відновлення вартості засобів праці одночасно із їх фізичним відновленням. Відтворення засобів праці через економічні відносини, на нашу думку, найбільш повно відображає сутність даної категорії, оскільки відображає опосередкованість кругообігу засобів праці через людську діяльність. Тобто, можна зробити висновок, що даний підхід рух засобів праці розглядає з точки зору руху їх споживчої вартості, тоді як в трактуванні К. Маркса акцент ставиться на рухові мінової вартості.

Значний недолік другого підходу (рух споживчої вартості) пов'язаний з тим, що кожен цикл відтворення повинен проходити всі три стадії. Однак, у ході нашого дослідження було встановлено, що вартісне відтворення прямо пов'язане з інвестуванням, а фізичне відтворення – з виробництвом. При цьому інвестування і виробництво – це вихідні умови для здійснення відтворення і не можуть бути віднесені до стадій відтворення засобів праці. Тому три стадії, визначені К. Марксом, є достатніми для висвітлення суті процесу відтворення засобів праці.

Відтворення засобів праці може здійснюватися різними способами: реновація, нове будівництво, розширення діючого підприємства, реконструкція, модернізація. На основі цього сформульовано визначення відтворення засобів праці в бухгалтерському обліку – це процес виконання робіт з перетворення, удосконалення, оновлення засобів праці, приведення їх у відповідність із новими вимогами, нормами та технічними умовами з метою підвищення рівня якості продукції та робіт з підтримання засобів в робочому стані з метою зниження витрат на їх обслуговування.

Список використаної літератури

1. Маркс К. Капитал / К. Маркс . – Т. 2. – М.: Политиздат, 1985. – 635 с.
2. Журавский Ю. А. Изменение характера отношений по обновлению основного капитала фирмы в условиях развивающегося рынка / [Ю. А. Журавский, М. Ю. Журавский, Н. И. Федоренчик]. – Кемерово: Изд-во КузГТУ, 2006. – 196 с.
3. Додонов А. А. Амортизация и ремонт основных средств в промышленности СССР / А. А. Додонов – М.: Госфиниздат, 1960. – 208 с.
4. Державні будівельні норми України, затверджені наказом Держкомбудівництва та архітектури від 20.01.04 р. № 8 // Баланс. – 2007. – № 51 (697) – С. 28–30.
5. Бухгалтерський облік: збірник систематизованого законодавства / уклад. Я. Кавторева. – [11-е вид., переробл. і доп.] – Х.: Фактор, 2007. – 672с.
6. Александров М. С. Формування нормативів витрат на ремонт і технічне обслуговування сільськогосподарської техніки / [М. С. Александров, М. І. Сіненко, В. В. Арестенко] // Економіка АПК. – 2009. – №8. – С. 57–60.
7. ДБН А.2.2-3-2004 Склад, порядок розроблення, погодження та затвердження проектної документації для будівництва / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dbn.at.ua/load/1-1-0-184>.
8. Тимофєєва Л. Ремонт ОФ: нюанси обліку / Л. Тимофєєва // Дебет-Кредит. – 2008. – № 10. – С. 20–24.
9. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000 г. № 97 // Основные средства на предприятии: бухгалтерский и налоговый учет: сборник систематизированного законодательства. – 2011. – Вып. 10. – С. 38–44.