

ПРОЦЕС ВИРОБНИЧОГО ВІДТВОРЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

PRODUCTION REPRODUCTION PROCESS AS A ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OBJECT

У статті розглянуто науково-методичні підходи до процесу виробничого відтворення як об'єкту обліково-аналітичного забезпечення, який супроводжується постійним оновленням всіх факторів виробництва: засобів праці, робочої сили та природних ресурсів. Визначені найважливіші складові загального процесу відтворення, в якому необоротним активам відведене одне з головних місць, а амортизаційні відрахування розглядаються як реальне фінансове джерело інвестицій.

Ключові слова: відтворення, виробниче відтворення, обліково-аналітичне забезпечення, основні засоби, амортизація, амортизаційна політика, джерела інвестицій.

В статье рассмотрены научно-методические подходы к процессу производственного воспроизводства как объекта учетно-аналитического обеспечения, который сопровождается постоянным обновлением всех факторов производства: средств труда, рабочей силы и природных ресурсов. Определены важнейшие составляющие общего процесса воспроиз-

водства, в котором необоротные активы занимают одно из главных мест, а амортизационные отчисления рассматриваются как реальный финансовый источник инвестиций.

Ключевые слова: воспроизводство, производственное воспроизводство, учетно-аналитическое обеспечение, основные средства, амортизация, амортизационная политика, источники инвестиций.

The article deals with the scientific and methodical approaches to the process of production reproduction as an object of accounting and analytical support, which is accompanied by constant updating of all factors of production: means of labor, labor and natural resources. The most important components of the overall process of reproduction, in which non-core assets are one of the main places, are determined, and depreciation deductions are considered as a real financial source of investments.

Key words: reproduction, production reproduction, accounting and analytical support, fixed assets, depreciation, amortization policy, sources of investments.

УДК 657.3:631.11

Скрипник С.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Херсонський державний аграрний
університет

Постановка проблеми. Необхідність відтворення впливає з процесу виробництва матеріальних благ – економічної основи життя людського суспільства. В сучасних умовах ведення аграрного бізнесу ефективність управління процесами виробничого відтворення значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення суб'єктів господарської діяльності щодо майна, фінансового стану, результатів роботи, фактичного обсягу витрат на виробництво продукції, обсягів реалізації тощо. Результати процесу відтворення знаходяться не тільки у прямій залежності від прийнятих управлінських рішень і їх ефективності, а й методичних підходів до відображення в обліку умов і результатів виробничого відтворення. Обліково-аналітична інформація має розкривати кількісні і якісні складники виробничих відносин у відтворювальному процесі підприємств аграрної сфери з урахуванням мінливості середовища, в якому вони функціонують. Тому питання організації і розвитку обліково-аналітичного забезпечення в системі управління виробничим відтворенням мають важливе теоретичне й практичне значення та свідчать про актуальність обраного напряму дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У наукових працях таких вчених як І.І. Лукінов [1], С.І. Мельник [2], С.В. Мочерний [3], О.В. Олійник [4], П.Б. Струве [5], В.М. Трегочук [6] та інших процес відтворення розглядається з точки зору економічної теорії, мікро- та макроекономічних дослі-

джень як безперервний повторюваний процес виробництва в межах окремого підприємства, господарства (рівень мікроекономіки) чи відображає взаємозв'язки між галузями національної економіки (рівень макроекономіки). Водночас обліково-фінансовий аспект й проблематику процесу відтворення та джерел його фінансування в цілому і, зокрема, відтворення основних засобів, людського капіталу, виробничого і ресурсного потенціалу, вдосконалення амортизаційної політики сільсько-господарських підприємств розглядали Р.Ф. Бруханський [7], А.Ф. Гуменюк [8], М.Я. Дем'яненко, С. М. Євтушенко [9], Н.В. Железняк [7], Г.Г. Кірейцев [10], І.П. Хомин [7, 11] та інші. Результати їх досліджень є не лише предметом активного обговорення, а й мають велике значення для розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку. Проте існує потреба у створенні такої обліково-інформаційної системи, яка б забезпечувала цілісність процесу виробничого відтворення у діяльності аграрних підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є розробка пропозицій з подальшого розвитку обліково-аналітичного забезпечення для створення інформаційного забезпечення процесу виробничого відтворення в аграрній сфері господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. На рівні окремого суб'єкта господарювання процес відтворення відбувається як кругообіг капіталу або виробничих засобів. Відтворення розрізняють просте, розширене і звужене. Елементами про-

цесу відтворення є відтворення сукупного суспільного продукту, робочої сили, природних ресурсів, виробничих відносин. При цьому запорукою стабільності відтворювального процесу є фінансові потоки.

Будь-яке відтворення включає постійне відтворення всіх факторів виробництва, тобто засобів і предметів праці у певних пропорціях, робочої сили, природних ресурсів, а також середовища існування людини. Водночас відтворюється й соціально-економічна форма виробництва – відповідні виробничі відносини. У процесі економічного кругообігу будь-який продукт поступово витрачається, споживається, зношується і потребує заміни. Тобто виникає необхідність в його періодичному оновленні. Це є першопричиною відтворення, яке становить період від створення продукту до його повного споживання, за яким настає оновлення, новий цикл виробництва і споживання.

Процес відтворення не може відбуватися без постійного оновлення всіх факторів виробництва: засобів праці, робочої сили та природних ресурсів.

Відтворення необоротних активів, які забезпечують процес виробництва, є однією з найважливіших складових загального процесу відтворення. Важливе місце для забезпечення цього процесу належить амортизації та амортизаційній політиці підприємства, фінансовий механізм управління якими має бути чітко відпрацьованим і з боку власника, і з боку державних органів управління (рис. 1).

Вартість основних засобів, які беруть участь у процесі виробництва, переноситься та трансформується у різні форми на різних стадіях кругообігу основного капіталу: виробництва, обміну та відтворення основних засобів.

В процесі виробництва в ході використання основних засобів частина їх вартості шляхом нарахування амортизації переноситься на собівартість готової продукції (товарів, робіт та послуг) та формує відображуваний прийомами обліку амортизаційний фонд як потенційне дже-

рело інвестицій. Тому на цій стадії відбувається трансформація вартості необоротних активів в оборотні. Тобто сума амортизації основних засобів стає складовою собівартості готової продукції як реальних оборотних активів підприємства. Але хоча ця сума є основою амортизаційного фонду як джерела інвестицій, вона ще не набула форми обігових активів – реального фінансового джерела інвестицій [10].

Амортизаційні відрахування, як частина вартості основних засобів, в процесі обміну через ціну продукції компенсуються виручкою, яка надходить на підприємство після реалізації продукції. На стадії обміну оборотні активи трансформуються у обігові. Саме в цей момент підприємство отримує грошові кошти, які є джерелом інвестицій, тобто утворюється амортизаційний фонд. Ці кошти і беруть участь в процесі відтворення основних засобів. На стадії відтворення вони використовуються як джерело інвестицій, коли створюються чи купуються основні засоби: обігові кошти трансформуються у необоротні активи, тобто закінчується кругообіг основного капіталу. Цей процес відображає специфіку нарахування амортизації: вона нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів, самостійно встановленого суб'єктом господарювання, але не менше мінімально допустимого строку корисного використання таких об'єктів, а потреба у використанні накопичених амортизаційних коштів виникає після фактичного їх вибуття. Тому до часу заміни основних засобів, які вибули з експлуатації, кошти амортизаційного фонду є тимчасово вільними і можуть використовуватися як додаткове джерело розширеного відтворення.

Хоча чинні нормативно-правові акти й визначають методику та організацію бухгалтерського обліку необоротних активів в цілому і у частині нарахування та відображення амортизації необоротних активів, однак, шляхи реалізації їх на практиці залишаються досить абстрактними. Так, визначення терміну корисного використання (експлуатації) і переліку факторів, що зазначені П(С)БО 7 «Основні засоби» [12] і впливають на його тривалість, недостатньо для розробки механізму точного встановлення очікуваного терміну корисного використання основних засобів. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів,

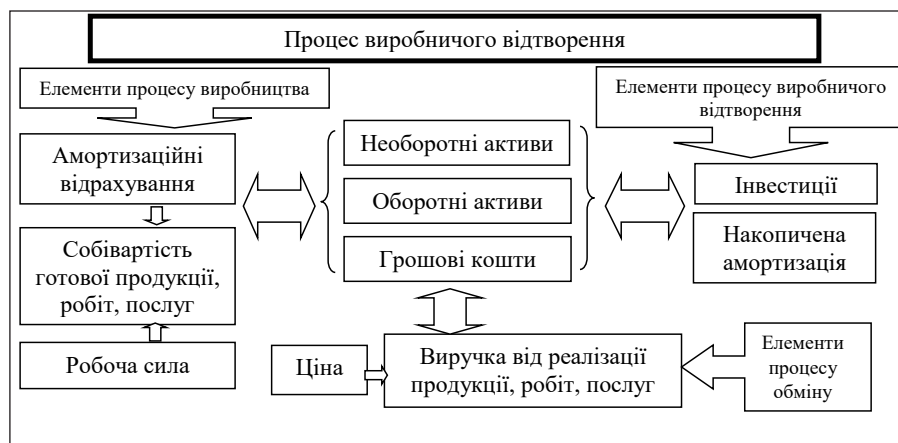


Рис. 1. Місце амортизації у процесі виробничого відтворення

Джерело: згруповано автором за даними [4], [6], [7]

що встановлені Податковим кодексом України [13] (за винятком виробничого методу). Тому підприємства практично не визначають ліквідаційну вартість основних засобів, а вибір методу амортизації зводиться до найбільш простого і звичного в застосуванні.

Водночас одним з найважливіших елементів облікової політики, що спрямована на формування інформації про основні засоби, є методи амортизації, що застосовуються на підприємстві. Визначення оптимального способу амортизації для конкретного об'єкта основних засобів – процес досить трудомісткий, оскільки тривалість експлуатації основних засобів значно ускладнює встановлення ступеня впливу на їх знос різних факторів протягом усього періоду експлуатації. Однак, незважаючи на цю обставину, прагненням підприємства є встановлення такого методу амортизації, який найбільшою мірою дозволить досягти мети облікової політики.

Обираючи метод амортизації підприємство враховує ряд факторів – термін корисного вико-

ристання, очікуваний розмір виробленої продукції (робіт, послуг), розмір ліквідаційної вартості, темпи інфляції і науково-технічного прогресу. Тому, на нашу думку, для зниження впливу зазначених факторів при виборі методу амортизації необхідно скористатися одним з евристичних способів економічного аналізу – способом експертних оцінок, що засновано на раціональній аргументації рішень і інтуїції експертів. Сутність даного способу полягає в організації дискусії, у результаті якої відбувається узагальнення думок експертів. Експерти повинні володіти знаннями, достатніми для оцінки факторів, що впливають на вибір методу амортизації, тобто такі фахівці мають бути компетентними в питаннях як технічного, так і економічного використання основних засобів. Отже, згрупуємо основні фактори, що впливають на обрання способу амортизації об'єкта необоротних активів, на рис. 2.

Приймаючи рішення необхідно виявити і проаналізувати фактори, що впливають на знос об'єкта, встановити ступінь їх впливу на втрату



Рис. 2. Фактори, що впливають на обрання способу амортизації об'єкта необоротних активів

Джерело: згруповано автором за даними [8], [9], [10]

об'єктами необоротних активів своїх техніко-економічних властивостей за увесь термін їх експлуатації. Підтвердженням правильності вибору способу амортизації є процес періодичного зіставлення залишкової і ринкової вартості об'єктів необоротних активів. Виявлені при цьому відхилення не означають, що обраний спосіб не підходить до даного об'єкту. В процесі аналізу різних способів нарахування амортизації цього ж об'єкта можуть бути виявлені ще більші відхилення залишкової вартості від ринкової. Отже, найбільш оптимальним буде вважатися такий спосіб амортизації, при використанні якого залишкова вартість об'єкта на певну дату буде в меншому ступені відрізняться від ринкової.

І хоча одним з елементів облікової політики стосовно необоротних активів є вибір підприємством методів амортизації, встановлення терміну корисного використання і ліквідаційної вартості об'єктів, більшість сільськогосподарських підприємств при виборі методу, за яким буде нараховуватися амортизація, перевагу все ж надають прямолінійному методу нарахування амортизації, що пояснюється простотою його застосування.

Використання прямолінійного методу нарахування амортизації дозволяє нівелювати нерівномірність застосування необоротних активів у процесі виробництва сільськогосподарської продукції, що пов'язано з фактором сезонності виробництва продукції рослинництва. Однак поряд із цим застосування цього методу не дозволяє відображати їх реальної зношеності та часу активного перебування у виробничій діяльності.

В окремих сільськогосподарських підприємствах використовуються прискорені методи нарахування амортизації. При цьому під прискореною амортизацією розуміють будь-який метод розрахунку амортизаційних відрахувань, коли їх сума прогресивно зменшується у кожному наступному періоді. При такому підході прискорена амортизація ототожнюється лише з частиною використовуваних методів: кумулятивний метод, зменшення залишку, прискореного зменшення залишку тощо.

При виборі оптимального методу нарахування амортизації необхідно враховувати економічно доцільний термін використання необоротних активів, який і забезпечує максимальне накопичення коштів для їх відтворення за рахунок амортизаційних відрахувань з урахуванням проведених ремонтних робіт [14]. Причому науковці зарубіжних країн акцентують увагу на сутності амортизації як розподілу вартості необоротних активів протягом терміну отримання доходів від їх використання, а вітчизняні вчені - на максимальному накопиченні коштів для фінансування відтворення. Тобто з економічної точки зору періодом експлуатації необоротних активів має бути такий, протягом якого об'єкт може приносити підприємству економічну

вигоду як мінімум достатню для покриття витрат на ремонт.

В процесі вибору методу нарахування амортизації більшість підприємств обліковою політикою встановлюють ліквідаційну вартість об'єктів необоротних активів на рівні нуля, адже немає жодних вказівок чи інших інформаційних джерел для визначення їх ліквідаційної вартості та й у законодавчих документах відсутні такі норми і відповідальність суб'єктів господарювання за відхилення прогнозованої величини ліквідаційної вартості від фактичного її розміру, що складається під час списання об'єктів необоротних активів. Немає норм і щодо відображення в обліку результатів порівняння фактичної ліквідаційної вартості із відображеною в обліку в разі списання об'єкта.

У такій ситуації підприємство зобов'язане визначати ліквідаційну вартість об'єкта в розмірі його очікуваної продажною вартості на дату реалізації. Якщо ж вартість, що амортизується, зазначити в розмірі первісної, то протягом встановленого терміну служби до витрат підприємства будуть віднесені як спожиті, так і невикористані економічні вигоди, що втілені в об'єкті основних засобів. Такий порядок суперечитиме принципу відповідності доходів і витрат.

Оскільки процес відтворення передбачає не лише відновлення первісного стану об'єктів необоротних активів, а й поліпшення їх якісних характеристик, то, на нашу думку, необхідно нараховувати амортизацію на об'єкти необоротних активів, що знаходяться на реконструкції, модернізації, модифікації, добудуванні, дообладнанні, перетворенні, технічному переобладнанні і консервації. Водночас П(С)БО 7 [12] не передбачає нарахування амортизації на такі об'єкти, бо вони не приймають участі в господарській діяльності підприємства і не приносять йому економічних вигід. Однак вони продовжують втрачати первісні споживчі властивості (зношуватися фізично) під дією сил природи, техніко-економічного старіння (морального зносу) і інших зовнішніх факторів, а, отже, втрачати свою вартість, не переношуючи її на собівартість готової продукції (робіт, послуг).

Тому в таких випадках до норм амортизації по об'єктах необоротних активів слід застосовувати понижуючий коефіцієнт, який повинен визначатися нормативними документами та виключати знос необоротних активів внаслідок їх експлуатації, а розрахована сума повинна відноситися на інші витрати звичайної діяльності підприємства (субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності»).

Висновки з проведеного дослідження. Отже, нині залишається неврегульованим питання нарахування та обліку амортизації необоротних активів зокрема у сільськогосподарських підприємствах. Більшість підприємств перебувають у стані вибору

методу, за яким буде нараховуватися амортизація. Водночас відсутні відповідні методичні розробки, внаслідок чого переважна більшість агроформувань не можуть запровадити ефективний механізм простого відтворення основного капіталу, який би ґрунтувався на сучасній методології та враховував особливості функціонування підприємств у ринкових умовах. Амортизаційні відрахування в значній частині використовуються не за призначенням. В даний час існує гостра потреба у відновленні інвестиційної ролі амортизації як основного фінансового ресурсу відтворення основного капіталу в аграрному секторі економіки. Для того, щоб надати амортизаційній політиці певної гнучкості, кращого, точнішого нарахування амортизаційних величин, процес амортизації повинен весь час розвиватися, тобто потрібно в деякій мірі переглядати норми, уточнювати законодавчі положення, проводити регулювання в нарахуванні амортизації, вдосконалювати її.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лукинов И. И. Воспроизводство и цен. М. : Экономика, 1987. 362 с.
2. Мельник С. І. Соціально-економічні проблеми відтворення та ефективного використання ресурсного потенціалу села. К. : ННЦ ІАЕ, 2004. 428 с.
3. Мочерний С. В. Економічна теорія : посіб. К. : ВЦ «Академія», 2003. 656 с.
4. Олійник О. В. Циклічність відтворювального процесу в сільському господарстві : моногр. Х. : Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва, 2005. 322 с.
5. Струве П. Б. Политическая экономия и бухгалтерия. М.: Русская мысль, 1913. 362 с.
6. Відтворення та ефективне використання ресурсного потенціалу АПК (теоретичні і практичні аспекти) / відп. ред. акад. УААН В. М. Трегобчук. К.: Ін-т економіки НАН України, 2003. 259 с.
7. Бруханський Р.Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : моногр. Р.Ф. Бруханський, Н.В. Железняк, І.П. Хомин ; за наук. ред. Р.Ф. Бруханського. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 452 с.
8. Гуменюк А.Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика: автореф. дис ... канд. екон. наук; за спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»/ А.Ф. Гуменюк. К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2010. 19 с.
9. Дем'яненко М. Я. Проблема амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект) : моногр. / М. Я. Дем'яненко, С. М. Євтушенко. К. : ННЦ ІАЕ, 2006. 178 с.
10. Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації в Україні. Облік і фінанси АПК. 2004. №1 С. 23–30.
11. Хомин І. П. Розширене відтворення та особливості його фінансового забезпечення в сільськогосподарських підприємствах. Облік і фінанси АПК 2006. № 3. С. 110–115.
12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 925. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на рус. языке. М.: Аскерн-Асса, 1999. 1135 с.