

УДК 657.3:631.11

DOI: <https://doi.org/10.32851/2708-0366/2020.2.31>**Скрипник С.В.**

кандидат економічних наук, доцент,
Державний вищий навчальний заклад
«Херсонський державний аграрний університет»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3004-6117>

Skrypnyk Svitlana

State Higher Educational Institution
«Kherson State Agrarian University»

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЧОГО ВІДТВОРЕННЯ

ACCOUNTING-ANALYTICAL ASPECTS OF THE PRODUCTION REPRODUCTION PROCESS

В 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. На стадії відтворення їх використовують як джерело інвестицій, коли створюють чи купують основні засоби. Тимчасово вільні кошти амортизаційного фонду використовують як додаткове джерело розширеного відтворення. При виборі методу амортизації пропонується використати один з евристичних способів економічного аналізу – спосіб експертних оцінок, заснований на раціональній аргументації рішень і інтуїції експертів.

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 воспроизводства, в котором необоротным активам отведено одно из главных мест, а амортизационные отчисления рассматриваются как реальный финансовый источник инвестиций. На стадии воспроизводства их используют как источник инвестиций, когда создают либо приобретают основные средства. Временно свободные средства амортизационного фонда используют как дополнительный источник расширенного воспроизводства. При выборе метода амортизации предлагается использовать один из эвристических способов экономического анализа – способ экспертных оценок, основанный на рациональной аргументации решений и интуиции экспертов.

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

The article deals with scientific and methodological 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. Accounting and analytical information should disclose quantitative and qualitative components of industrial relations in the reproduction process of agricultural enterprises, taking into account the variability of the environment in which they operate. Reproduction of fixed assets that provide the production process is one of the most important components of the overall reproduction process. An important place to ensure this process is the depreciation and amortization policy of the enterprise, the financial management mechanism of which must be clearly worked out

both by the owner and by public authorities. The most important components of the overall process of reproduction are identified, in which non-current assets are assigned one of the main places and depreciation is considered as a real financial source of investment. Choosing the method of depreciation, the company takes into account a number of factors – useful life, the expected size of products (works, services), the amount of liquidation value, the rate of inflation and scientific and technological progress. Therefore, to reduce the impact of these factors when choosing a method of depreciation, you must use one of the heuristic ways of economic analysis – a method of expert judgment, which is based on rational argumentation of decisions and intuition of experts. When choosing the optimal method of depreciation should take into account the economically feasible term of use of fixed assets, which provides the maximum accumulation of funds for their reproduction due to depreciation, taking into account the performed repair work. There is an urgent need to restore the investment role of depreciation as a major financial resource for the reproduction of fixed capital in the agricultural sector of the economy. In order to give the depreciation policy some flexibility, better, more accurate depreciation, the depreciation process must be constantly evolving

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

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 напрямку дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наукових працях таких вчених як І.І. Лукинов [1], С.І. Мельник [2], С.В. Мочерний [3], О.В. Олійник [4], П.Б. Струве [5], В.М. Трегобчук [6] та інших процес відтворення розглядається з точки зору економічної теорії, мікро- та макроекономічних досліджень 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 сільськогосподарських 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.

Мета статті полягає в розробці пропозицій з подальшого розвитку обліково-аналітичного забезпечення для створення інформаційного забезпечення процесу виробничого відтворення в аграрній сфері господарювання.

Виклад основного матеріалу. На рівні окремого суб'єкта господарювання процес відтворення відбувається як кругообіг капіталу або виробничих засобів. Відтворення

розрізняють просте, розширене і звужене. Елементами процесу 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).

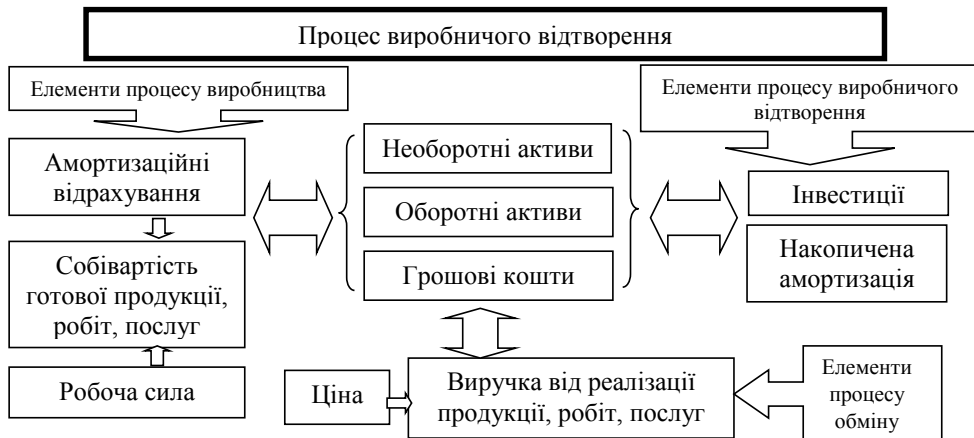


Рис. 1. Місце амортизації у процесі виробничого відтворення

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

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 джерело 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, 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 використання, 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.

Приймаючи рішення необхідно виявити і проаналізувати фактори, що впливають на знос об'єкта, встановити ступінь їх впливу на втрату 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 відрізнятись 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 відобразити 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. 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 принести 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 продажної 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, переоснащенні, 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 переносуючи 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. 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.

Список використаних джерел:

1. Лукинов И. И. Воспроизводство и цены / И. И. Лукинов. – М. : Экономика, 1987. – 362 с.
2. Мельник С. І. Соціально-економічні проблеми відтворення та ефективного використання ресурсного потенціалу села / С. І. Мельник. – К. : ННЦ ІАЕ, 2004. – 428 с.
3. Мочерний С. В. Економічна теорія : посіб. / С. В. Мочерний. – К. : ВЦ «Академія», 2003. – 656 с.
4. Олійник О. В. Циклічність відтворювального процесу в сільському господарстві : моногр. / О. В. Олійник. – Х. : Харк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва, 2005. – 322 с.
5. Струве П. Б. Политическая экономия и бухгалтерия / П. Б. Струве. – М. : Русская мысль, 1913. – 362 с.
6. Відтворення та ефективне використання ресурсного потенціалу АПК (теоретичні і практичні аспекти) / відп. ред. акад. УААН В. М. Трегубчук. – 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 / І. П. Хомин // 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. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

References:

1. Lukinov I. I. (1987) *Vosproizvodstvo i tseny* [Reproduction and prices]. M.: Ekonomika, 362 p.
2. Melnyk S. I. (2004) *Sotsialno-ekonomichni problemy vidtvorennia ta efektyvnoho vykorystannia resursnoho potentsialu sela* [Socio-economic problems of reproduction and efficient use of village resource potential] K.: NNTS IAE, 428 p.
3. Mochernyi S. V. (2003) *Ekonomichna teoriia* [Economic theory]: posibnyk. K.: VTS "Akademiya", 656 p.
4. Oliynyk O. V. (2005) *Tsyklichnist' vidtvoryval'noho protsesu v sil's'komu hospodarstvi* [Cyclicality of reproduction process in agriculture]: monohrafiia. Kharkiv : Khark. nats. ahrar. un-t im. V. V. Dokuchayeva, 322 p.
5. Struve P. B. (1913) *Politicheskaya ekonomiya i bukhgalteriya* [Political Economy and Accounting]. – M.: Russkaya mysl, 362 p.
6. *Vidtvorennia ta efektyvne vykorystannia resursnoho potentsialu APK (teoretychni i praktychni aspekty)* (2003) [Reproduction and effective utilization of the AIC's resource potential (theoretical and practical aspects)]. vidp. red. akad. UAAN V. M. Trehobchuk. K.: In-t ekonomiky NAN Ukrainy, 259 p.
7. Brukhanskiy R.F., Zhelezniak N.V., Khomyn I.P. (2014) *Finansovo-oblikova problematyka vidtvorennia potentsialu silskohospodarskykh pidpriemstv* [Financial and accounting issues of agricultural enterprises potential reproduction]: monohrafiia. Ternopil: TNEU, 452 p.
8. Humenyuk A.F. (2010) *Bukhhalters'kyi oblik ta audyt vidtvorennia osnovnykh zasobiv: teoriya i praktyka* [Accounting and audit of reproduction of fixed assets: theory and practice]: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.06.09 «Bukhhalterskiy oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diyalnosti)». Derzhavna akademiya statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy. K., 19 pp. (in Ukrainian)
9. Demianenko M. YA. (2006) *Problema amortyzatsiyi v ahrarnomu sektori APK (oblikovo-finansovyy aspekt)* [The problem of depreciation in the agricultural sector of the agro-industrial complex (accounting and financial aspect)]: monohrafiia. K.: NNTS IAE, 178 p.
10. Kireyitsev H.H. (2004) *Formuvannya novoyi systemy amortyzatsiyi v Ukraini* [Formation of a new depreciation system in Ukraine]. *Oblik i finansy APK*. № 1. P. 23–30.
11. Khomyn I. P. (2006) *Rozshyrene vidtvorennia ta osoblyvosti yoho finansovoho zabezpechennya v sil's'kohospodars'kykh pidpriemstvakh* [Extended reproduction and peculiarities of its financial provision in agricultural enterprises]. *Oblik i finansy APK*. № 3. P. 110–115.
12. *Ministerstvo finansiv Ukrainy (18.05.2000). Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»* [Accounting Standard 7 «Fixed Assets»]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed 20 November 2019). (in Ukrainian)
13. *Verkhovna Rada Ukrainy (02.12.2010). Podatkovi kodeks Ukrainy* [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 20 November 2019). (in Ukrainian)