

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ**

**ШКОЛЬНИЙ Віктор Сергійович**

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня  
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:  
кандидат історичних наук,  
доцент кафедри  
аналізу та статистики  
Федоришина Лідія Іванівна**

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

- 1.1. Сутнісні характеристики основних засобів
- 1.2. Теоретико-методологічні засади обліку та аналізу основних засобів у сільському господарстві
- 1.3. Нормативне регулювання обліку основних засобів на підприємстві

### РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 2.1. Основні засоби як складова ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств
- 2.2. Оцінка основних засобів сільськогосподарських підприємств на сучасному етапі
- 2.3. Удосконалення амортизаційної системи в Україні та їх вплив на процеси відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств

### РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

- 3.1. Методичні засади дослідження аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах інституційних змін
- 3.2. Аналіз основних засобів
- 3.3. Удосконалення аналізу основних засобів

### ВИСНОВКИ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасний етап розвитку економіки розвинутих країн світу характеризується високотехнологічним аграрним виробництвом, в якому за органічної єдності всіх його факторів значимим є рівень забезпечення основними засобами. Своєчасне оновлення основних засобів гарантує стійкий економічний розвиток підприємств. Забезпечення підприємств реального сектору економіки основними засобами в необхідних параметрах сприяє зростанню їх фінансово-економічних показників і рівня конкурентоспроможності. Для сільськогосподарських підприємств значимість кількісних та якісних параметрів основних засобів і необхідної моделі їх відтворення посилюється через вплив на результативність аграрного виробництва природно-кліматичних факторів і особливий спільний режим відтворення у галузі.

Теоретичним положенням обліку та аналізу основних засобів з розширенням чинників цього процесу присвячені дослідження починаючи від класичної економічної думки до інституціоналізму, зокрема праці А. Сміта, К. Маркса, Дж. Р. Хікса, А. Маршалла, Дж. М. Кейнса, Д. Нортона, О. Вільямсона, В. Маєвського та ін. Особливим підходом до розкриття природи відтворення основних засобів та його діагностики вирізняються ідеї С. Подолинського, Л. Ларуша, П. Кузнецова, М. Алле. Вагомий внесок у вирішення теоретичних і практичних завдань відтворення основних засобів національної економіки належить О. Болховітінової, М. Герасимчуку, Б. Кваснюку. Досить ґрунтовними є дослідження різних аспектів обліку та аналізу основних засобів в сільському господарстві, висвітлені в роботах В. Андрійчука, Р. Бруханського, М. Дем'яненка, О. Єрмакова, В. Іванишина, Г. Кірейцева, І. Лукінова, В. Месель-Веселяка, Б. Пасхавера, Г. Підлісецького, К. Пріб, М. Пугачова, П. Саблука, І. Свиноуса, О. Шпичака, С. Юшина та інших учених. Теоретико-методологічні засади інституціональної парадигми розвитку національної економіки та її аграрного

сектору досліджені А. Гриценком, Ю. Лупенком, М. Маліком, О. Мороз, О. Шпикуляком, В. Якубенком.

Зважаючи на динамічність відтворювального процесу і мінливість зовнішнього середовища економічної діяльності, обліку та аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств потребує поглибленого дослідження, враховуючи інституційні зміни в економіці України та накопичені проблеми відтворення галузевих основних засобів унаслідок «інституційних пасток» трансформаційного періоду і сучасних неефективних інституцій. Трансформації інституційного середовища відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств пов'язані з реформуванням майнових відносин у сільському господарстві, формуванням ринкової системи матеріально-технічного і фінансового забезпечення підприємств галузі з відповідними їм інституціями, зміною функцій держави у регулюванні відтворення основних засобів суб'єктів господарювання, нововведеннями в нормативно-правовому полі регулювання економічної діяльності, імплементацією міжнародних інституцій у вітчизняну економіку тощо. Поряд з цим необхідно враховувати вплив неформальних інституцій, які позначаються на поведінці суб'єктів економічної діяльності. Як показує практика й доводить теорія, будь-які економічні процеси на мікрорівні є результатом дії внутрішніх і зовнішніх макроекономічних та ринкових чинників, які значною мірою формуються під впливом інституційного середовища.

Зважаючи на вищезазначене, постає нагальна потреба у комплексній науковій оцінці тенденцій і параметрів обліку та аналізу основних засобів аграрного виробництва крізь призму впливу на них сукупності чинників, обґрунтуванні теоретико-методологічних положень і практичних рекомендацій щодо забезпечення відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств відповідно до інституційних трансформацій у вітчизняній аграрній економіці, що визначає значущість і актуальність теми даного дослідження.

**Метою магістерського дослідження** є розробка теоретико-методологічних засад і практичних рекомендацій щодо організаційно-економічного забезпечення обліку та аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах інституційних змін.

Мета роботи зумовила постановку й розв'язання відповідних задач:

- узагальнити й уточнити сутнісні характеристики основних засобів шляхом окреслення їх функціональних ознак і особливостей порівняно з іншими факторами виробництва в контексті уніфікації поняття «основні засоби» у всіх сферах суспільно-виробничих відносин;
- розкрити економічний зміст відтворення основних засобів на основі теоретичних концепцій його сутності, поглибити і структурувати його видову класифікацію, визначити особливості відтворювального процесу в сільському господарстві;
- систематизувати і класифікувати чинники відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств з конкретизацією природи їх впливу;
- удосконалити методичний інструментарій діагностики відтворення основних засобів;
- обґрунтувати значення і пропозиції з удосконалення оцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств
- виявити проблеми та запропонувати шляхи удосконалення обліку основних засобів на підприємстві;
- розробити пропозиції щодо удосконалення методичних та організаційних засад простого відтворення основних засобів, зокрема в частині рекомендованих методів і норм нарахування амортизації, забезпечення дієвої практики переоцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств;
- оцінити потенційну здатність сільськогосподарських підприємств до самофінансування відтворення й обґрунтувати критерії цільової функції моделі самофінансування відтворення основних засобів в умовах зростання

цін на них;

**Об'єктом дослідження** є процес обліку та аналізу основних засобів Фермерського господарства «Дружба-Л» село Гопчиця Погребищанського району Вінницької області в умовах інституційних змін.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах інституційних змін.

**Методи дослідження.** Теоретичною основою дослідження стали фундаментальні концепції та гіпотези, представлені у класичних і сучасних працях вітчизняних та іноземних вчених, що розвивають теорію відтворення основних засобів, обґрунтовують закономірності цього процесу залежно від інституційних та макроекономічних чинників і галузевих особливостей сільського господарства. Методологічний базис дисертаційної роботи становить сукупність методичних підходів, прийомів і методів, які дали змогу комплексно дослідити теоретичні, методологічні та прикладні аспекти відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств під впливом різних чинників. Діалектичний метод пізнання, методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу використано для окреслення еволюційних положень теорії і методології відтворення основних засобів шляхом розширення та структурної систематизації чинників впливу на цей процес з розвитком суспільно-економічних формацій. Обґрунтування формування параметрів відтворення основних засобів, як результату сукупної взаємодії мікро- та макроекономічних, інституційних і ринкових чинників, враховуючи особливості сільського господарства, здійснено на основі системного підходу. Застосування ретроспективної оцінки зумовлено необхідністю дослідження відтворення основних засобів в попередніх періодах, оскільки його наслідки позначаються на стані та відтворенні основних засобів у наступних роках. Для узагальнення наукової думки щодо відтворення основних засобів і розкриття інституційних змін у контексті їх впливу на процеси відтворення використано монографічний метод. З метою діагностики потенційної

здатності сільськогосподарських підприємств до самофінансування відтворення основних засобів в умовах інфляції, обґрунтування концептуальних положень, обмежуючих умов та критеріїв дієвого механізму відтворення, розробки пропозицій щодо удосконалення інституційного середовища відтворення, оптимізації методики нарахування амортизації застосовано абстрактно-логічний, розрахунково-конструктивний і кореляційно-регресійні методи. В аналітичних дослідженнях використано прийоми і методи статистико-економічного аналізу: динамічні ряди; порівняння та індексні прийоми; групування; графічний; середніх величин; кореляційно-регресійний. З метою об'єктивної діагностики параметрів і тенденцій відтворення застосовано процедури верифікації та коригування вартісних показників наявності й руху основних засобів.

**Інформаційною базою дослідження** були: дані Державної служби статистики України і Міністерства аграрної політики та продовольства України; нормативно-правові акти України; наукові публікації; інформація Інтернет-ресурсів; дані фінансової звітності, обліку і експертної оцінки майна досліджених вітчизняних сільськогосподарських підприємств; дані звітності досліджених господарств Німеччини; результати анкетування керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств й операторів ринку основних засобів для аграрного виробництва.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних положень обліку та аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств відповідно до інституційних змін з урахуванням чинників внутрішнього і зовнішнього середовища. У межах проведеного дослідження автором отримано такі наукові результати:

- розроблено методичні підходи щодо дослідження стану відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств та діагностики їх потенційної здатності до самофінансування відтворення в умовах інфляції, зважаючи на результати верифікації статистичної та облікової інформації про вартісні параметри основних засобів і обґрунтування необхідності їх

коригування відповідно до відновної вартості, що дозволяє об'єктивно оцінити стан і тенденції відтворення в динаміці, слугує підґрунтям управлінських рішень щодо фінансування відтворення основних засобів;

- запропоновано принципи пріоритетності методів нарахування амортизації за видами основних засобів сільськогосподарського призначення з відповідним обґрунтуванням раціональних методів і розробкою диференційованих норм амортизації, що сприятиме формуванню обґрунтованої амортизаційної політики сільськогосподарського підприємства.

**Апробація результатів магістерської роботи.** Результати проведеного дослідження, отримані під час написання випускної кваліфікаційної роботи, були оприлюднені: наукова стаття Федоришина Л.І., Школьник В.С. Ефективність використання основних засобів підприємства. The scientific heritage (Budapest, Hungary) The journal is registered and published in Hungary. No 46 (2020) P.8. P.114-128.



# РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

## 1.1. Сутнісні характеристики основних засобів

За будь-якої суспільно-економічної формації вирішальну роль у функціонуванні підприємства відіграють наявність і органічна єдність засобів і предметів праці, робочої сили, землі та підприємництва. Протягом історичних етапів визнання та рівень значимості цих факторів змінювались. Незалежно від виробничих відносин обов'язковим натурально-речовим елементом сільськогосподарського виробництва є основні виробничі засоби. Від рівня забезпеченості ними, їх стану та структурного складу залежить результативність аграрного виробництва, розвиток підприємства і галузі в цілому. Тому якісне й кількісне відтворення основних засобів є необхідною умовою економічного зростання на мікро- та макрорівнях.

Як зазначає В. Г. Андрійчук, у світовій економіці класичним вважається співвідношення, за якого кожний відсоток накопичення основного капіталу забезпечує 0,5 % приросту валового внутрішнього продукту [1, с. 286]. У свою чергу, відтворення основних засобів залежить від результативності суб'єктів економічної діяльності, підлягаючи впливу зовнішнього та внутрішнього середовища їх функціонування.

Наукове обґрунтування пропозицій щодо забезпечення необхідних параметрів відтворювальних процесів неможливе без розуміння економічної суті основних засобів, властиві ознаки яких є визначальними положення природи їх відтворення. Глибоке розкриття економічної сутності основних засобів потребує її дослідження у трьох ключових напрямках: вивчення генезису та еволюції понять «основний капітал», «основні фонди» та «основні засоби» в контексті діалектичного підходу; здійснення порівняльної характеристики основних засобів з іншими факторами виробництва з метою окреслення їх ознак і особливостей; розкриття поняття «основні засоби» в

економічному, юридичному, соціальному, екологічному, управлінському та обліковому аспектах з метою уніфікації наукової та практичної термінології.

Представники основних економічних теорій при дослідженні економіки основних засобів оперують категоріями засоби виробництва, засоби праці, ресурси, основний капітал, основні засоби та основні фонди. В працях класиків, які розмежували фактори виробництва за природою їх участі у виробничому процесі, вперше дано наукове визначення основного капіталу, запропоноване А. Смітом у XVIII ст. В домінуючих до цього часу наукових школах меркантилізму і фізіократії категорії основних засобів не відводили належного місця.

Фізіократи започаткували осмислення в цілому капіталу як категорії, притаманній сфері виробництва. Ф. Кене наголошував, що капітал – це не гроші, а ті засоби виробництва, з використанням яких створюється «чистий продукт» – «багатство, яке формує дохід нації і є продуктом, який залишається після сплати усіх видатків з доходу, що отримується із земельних угідь» [39, с. 34]. За фізіократами, які вбачали продуктивність заняття лише у сільському господарстві, єдиним фактором виробництва є земля. Меркантилісти, як покровителі торгівлі й обробної промисловості, вважали лише ці види діяльності джерелом багатства [36]. Проекцією відсутності в цих теоріях належної уваги до значимості інших факторів виробництва було відповідне їх облікове відображення. Так, у балансі, розробленому Лукою Пачолі, відображалось все майно купця з конкретизацією кожного найменування без узагальнення за певними ознаками.

З розширенням розмірів і форм діяльності господарство структурно ускладнювалось при відповідному зростанні видів і кількості господарських операцій, інформацію про які не давали змоги узагальнювати існуючі спрощені способи рахівництва. Як об'єктивна необхідність розширюється сфера наукових досліджень про загальні економічні явища, що обумовлює появу нових економічних категорій. Саме тоді А. Сміт вперше дав наукове

трактування основному капіталу на основі розмежування його з оборотним, окресливши відмінності між фондом і капіталом. Під фондом дослідник визначає будь-яке нагромадження продуктів землі та праці, які є матеріальним підґрунтям для утворення капіталу. Фонд набуває статусу капіталу лише за умови забезпечення власникові доходу. Його особливостями є наявність матеріальної форми, формування шляхом нагромадження, походження в результаті продуктивності землі та праці. Важливим висновком А. Сміта є необхідність вкладання капіталу в різні сфери людської діяльності, зокрема в сільськогосподарську. Капітал «може вживатися на добування сирого продукту, потрібного суспільству для його споживання і потреб» і «якщо б зовсім не додавався капітал для добування ...сировини, то не могло б існувати мануфактури і торгівлі». Цим підкреслюється значимість формування й відтворення основних засобів аграрного сектору. Виокремлюючи поняття оборотного та основного капіталу, останнім класик вважає ту частину капіталу, «що вкладається в знаряддя виробництва...і повертається разом з відповідним прибутком» [117]. А. Сміт окреслив такі ознаки основного капіталу як дохідність, ненадходження в обіг, незмінність власника. Їх доповнив Д. Рікардо, вважаючи вирішальними довговічність та зношуваність основного капіталу.

Ключовим питанням наукової думки К. Маркса є капітал як «самозростаюча вартість», тобто така, що приносить додану вартість [49, с.176]. Фактори виробництва набувають форми капіталу лише за їх сукупного використання і комплексу суспільно-економічних відносин. Основними положеннями політекономії щодо основного капіталу стали наступні: він є «самозростаючою» вартістю основних засобів; набуття засобами праці статусу основного капіталу відбувається за умови економічних відносин власників робочої сили, засобів і предметів праці; основний капітал є частиною постійного і в єдності з іншою частиною постійного (оборотним) та змінним капіталом (заробітною платою) формує капітал у цілому; основний капітал забезпечує додану вартість лише їх власнику, не виконуючи функції

створення доданої вартості в процесі виробництва, як це властиво змінному капіталу; власники основного капіталу отримують дохід у формі прибутку; відмінності між основним та оборотним капіталом виявляється через різницю між засобами і предметами праці, що впливає з природи процесу праці; особливістю основного капіталу є його необоротність у споживчій формі, й поступова оборотність частинами у вартісній формі. Основні засоби в комплексі з іншими засобами виробництва забезпечують синергійний економічний ефект.

Класики економічної теорії та їх послідовники пов'язували капітал з працею та виробництвом, наповнюючи його матеріальним змістом. Асоціація капіталу з працею стосується його використання і походження. Капіталом вважається попередньо накопичений запас продуктів минулої праці, без яких неможливе здійснення виробничої діяльності, і які сприяють праці або забезпечують її [51,59]. Капіталом вважаються лише матеріальні предмети, корисність яких створена в процесі людської діяльності [51, с. 214].

У ХХ ст. розвивається розширена концепція капіталу як всього запасу багатства, наявного в певний момент часу, результатом функціонування якого є дохід у формі потоку послуг упродовж певного періоду. За широкого розуміння капіталу в неокласичній теорії основні засоби не є принципово відокремленим об'єктом дослідження. Дедалі більше факторів набувають статусу капіталу, що зумовлено розвитком суспільних відносин та економічної думки. Якщо раніше капітал мав матеріальну основу, то його склад розширюється відповідно до функції виробничої корисності, включаючи «...вміння людини, її залученість в ділові відносини, землю, сировину, дороги, мости, будівлі, машини і навіть силу суспільного порядку».

З розвитком економічної думки поглиблюється вчення про природу капіталу на основі його розмежування з функціонуючими придбаними підприємцем благами. «Функція останніх полягає в тому, що відповідно до своїх технічних властивостей слугувати меті виробництва, щоб виробляти зовсім інші в технічному та фізичному вимірі блага. Функція ж капіталу... –

доставляти підприємцю блага, які повинні бути використані у виробництві». Відмінністю та взаємопов'язаністю функцій основних засобів і капіталу визначається їх економічна сутність: основні засоби є благами підприємця, які він використовує для здійснення своєї господарської діяльності, джерелом формування яких є капітал. Обов'язковим атрибутом капіталу вважається його постійне інвестування в певні блага для отримання майбутніх благ [5]. Такої позицію підтримуємо і ми.

Примітно, що за часів командно-адміністративної економічної системи в Україні у науковому та практичному апараті в основному використовувалося поняття «основні фонди». При досить ґрунтовному розкритті суті «основних фондів» в економічній термінології цих часів уникали категорії «основний капітал», вважаючи її характерною капіталізму [75, с. 209; 32, с. 71;]. Детальне вивчення наукових джерел цього періоду дає підстави для висновку про лінгвістичну заміну категорії «основний капітал» на «основні фонди», що, на нашу думку, спричинено суто ідеологічними й політичними потребами, зокрема загальнонародною власністю на засоби виробництва. Політекономія, в основі якої класовий підхід до вирішення завдань суспільного виробництва, розглядала економіку як потужну зброю класової боротьби і політики. З цих причин мало вживаною стала категорія «основний капітал», як властивого елементу капіталістичного суспільства. Заміна цього поняття на категорію «основні фонди» необґрунтована через відсутність відмінностей в їх суто економічній природі.

У сучасних наукових дослідженнях в Україні фігурують всі три категорії: «основні фонди», «основні засоби» та «основний капітал», які одними науковцями розмежовуються, інші дослідники допускають синонімізацію цих термінів [72; 315], в окремих випадках зустрічається протилежне їх трактування [38, с. 22; 26, с. 75–76]. Неоднозначне вживання в науковому обігу цих термінів спричиняє плутанину в дослідженнях і практиці. Це пояснюється перехідним етапом до ринкової економіки, в основі якого трансформація відносин власності. За таких обставин ряд термінів

застаріли, інші – потребують конкретизації, змістовного розмежування з суміжними поняттями.

Трансформаційні процеси в економіці України, пов'язані з реформуванням майнових відносин, позначились на поповненні понятійного апарату економічної науки новими термінами. Окремі з них, на нашу думку, можна трактувати як «категорії перехідного періоду», зокрема «народні фонди». О. В. Пасько, інтерпретуючи поняття «капітал», «основні засоби» та «народні фонди» за критеріями їх диференціації, капітал вважає фондом, призначеним для придбання основних засобів та народних фондів. Останні два є тотожними поняттями за винятком критерію власності. Основні засоби – це ті засоби праці, які використовуються особою, що не є їх власником. Принциповою ознакою народних фондів є те, що їх користувачем є безпосередній власник за відсутності найманої робочої сили [80, с. 12–13]. На нашу думку, в такий спосіб не досить обґрунтовано звужується поняття «основні засоби» відповідно до економічної природи. Варто поглиблювати класифікацію основних засобів залежно від форм та прав власності на них.

Поява таких понять, як «народні фонди», і певна плутанина в понятійному апараті економічної науки в контексті інституціонально-еволюційного підходу є об'єктивним явищем трансформаційної економіки. Внаслідок простежуваного в перехідному періоді гносеологічного ефекту «path dependence» інерційної залежності категоріального апарату від економічних умов виявлено неузгодженість багатьох термінів в наукових працях та відсутність уніфікованої термінології щодо одних і тих самих об'єктів у нормативно-правових актах. Так в ГКУ вживається поняття «основні фонди», як речі та інші цінності, що тривало використовуються в діяльності суб'єктів господарювання, мають вартісне визначення, відображаються в балансі або враховуються в інших формах обліку майна цих суб'єктів [23]. Останнє наголошує на належності основних фондів до об'єктів обліку. Разом із тим, обліковою категорією відповідно до П(С)БО 7 є «основні засоби». Інтеграція України у світовий економічний

простір зумовила необхідність трансформації її бухгалтерської системи відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, тому в її понятійний апарат введено облікову категорію «основні засоби». Проблема невідповідності понять щодо основних засобів існує і в нормативно-правових актах сфери оціночної діяльності та бухгалтерського обліку. Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [95] обов'язковим випадком проведення оцінки майна визначено переоцінку основних фондів для цілей бухгалтерського обліку, тоді як за П(С)БО 7 провадиться переоцінка основних засобів.

Донедавна різні категорії вживались у нормативно-правових документах з регулювання обліку («основні засоби») та оподаткування («основні фонди»). З прийняттям ПКУ започатковано поступову уніфікацію економічних категорій. Визначення основних засобів відповідно до ПКУ (п. 14.1.138.) по суті відповідає критеріям, які передбачені П(С)БО 7 для визнання основних засобів, з додатковим вартісним критерієм (з 01. 09. 2015 р. – 6000 грн.). Останній в бухгалтерському обліку може слугувати основою розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів.

Загальна схема еволюції категоріального апарату науки та практики використання й відтворення основних засобів у контексті соціально-економічних процесів та змін в базисних інституціях представлена в додатку А. Уніфікація термінів має знайти продовження і в інших нормативно-правових актах, науковій та навчальній літературі. Не погоджуємось з позицією тих вчених, які допускають синонімізацію понять «основні засоби» та «основні фонди», на підставі чого обґрунтовують необхідність виокремлення бухгалтерського та тлумачення з точки зору економіки підприємства [25, с. 11; 43, с. 84; 72]. Таке розмежування розглядаємо як нелогічне, оскільки метою бухгалтерського обліку та звітності є надання користувачам (власникам, менеджерам, інвесторам підприємства, державним органам) інформації про діяльність підприємства для прийняття

відповідних рішень [89]. Бухгалтерський облік – невід’ємна складова управлінської системи економіки, інформаційна основа ефективного державного регулювання та менеджменту підприємства. Тому розмежування аналогічних категорій в обліку та економіці може призвести до неоднозначності в сприйнятті понять і, як наслідок, до неправильного розуміння й аналізу економічної інформації з відповідними висновками.

Кожний термін має характеризувати конкретне економічне явище, синтезуючи в собі його принципові ознаки. Неприпустимо вживати різну термінологію стосовно одних і тих самих економічних явищ і, навпаки, вживати синоніми при дослідженні об’єктів, що характеризуються відмінностями. Синонімізація в понятійному апараті економічної науки і практики перешкоджає окресленню сутності об’єкта, тому має бути однозначна термінологічна визначеність щодо основних засобів. Слід досягти уніфікації цього поняття у всіх сферах господарської діяльності. У бухгалтерському обліку, якщо йдеться про матеріальні цінності, використовують поняття «засоби», а не «фонди». Такої думки дотримуємося і ми. Це відповідає прагненням України щодо входження вітчизняних суб’єктів господарювання до світового економічного простору, яке неможливе без уніфікації понять. Вагомим аргументом необхідності уніфікованої термінології є потреба у залученні зовнішніх інвестицій. Іноземні інвестори адекватно сприйматимуть економічну інформацію звітності, складеної за міжнародними стандартами з відповідними термінами.

Вважаємо поняття «основні фонди», зокрема «народні фонди», анахронізмами. Як аргументація недоречності їх вживання – енциклопедичне трактування понять «фонди», «засоби» і «капітал». У словосполученні «основні засоби» слово «засоби» вживається в контексті понять «засоби виробництва» і «засоби праці». Засоби праці є конкретними індивідуальними речовими елементами, з використанням яких люди шляхом впливу на предмети праці створюють різного роду блага. Сукупність вартісної та матеріальної форм засобів праці характеризують основні засоби. Термін



«засіб праці» характеризує індивідуальний об'єкт, тоді як «основні засоби» може характеризувати індивідуальний об'єкт і сукупність засобів праці. В економічних словниках термін «капітал» (англ. capital) використовується для визначення сукупних ресурсів у бізнесі [27, с. 122] або як загальна вартість засобів у грошовій, матеріальній та нематеріальних формах, авансованих у формування активів підприємства [8, с. 127]. В бухгалтерському обліку основні засоби є активами підприємства, сформованими за рахунок капіталу, що відображається в пасиві. На відміну від цих понять термін «фонди» тлумачиться як кошти чи матеріальні цінності, які нагромаджуються, мають цільове призначення, використовуються з певною метою [17, с. 1542]. Зазвичай поняття «фонд» вживається в словосполученнях інноваційний фонд, фонд економічного чи соціального розвитку, пенсійний фонд тощо. На підтвердження нелогічності терміна «основні фонди» слугує поняття «амортизаційний фонд», як джерело формування цих ресурсів з відповідним відображенням в пасиві балансу. Назва амортизаційного фонду відповідає його суті відповідно до призначення. Доречність застосування понять «основні засоби» та «основний капітал» підтверджують зарубіжні наукові праці з питань економіки, менеджменту, обліку та аналізу.

Основні засоби представляють продуктивну форму основного капіталу, який у процесі відтворення може також виступати в грошовій, нематеріальній фінансовій та товарній формах. Основний капітал є частиною капіталу, що авансований у придбання основних засобів, використання яких забезпечує економічну вигоду (додану вартість). Якщо йдеться про відтворення як процес для забезпечення тривалого функціонування підприємства за принципом безперервності його діяльності, то коректно вживати поняття «основні засоби», оскільки відтворення передбачає не просто відшкодування авансованих коштів, а й відновлення спожитих ресурсів у матеріальній формі.

Виокремлення певної економічної категорії ґрунтується на наявності характерних особливостей у групи об'єктів або явищ, що розкривають їх економічну природу. Виявлення особливостей основних засобів можливе при

їх порівнянні з іншими факторами виробництва шляхом аналізу сутнісних та структурних характеристик, спільних і відмінних ознак. Метод порівнянь дає можливість змістовно охарактеризувати цю економічну категорію.

Економічну природу основних засобів за характером їх участі у виробничому процесі досить ґрунтовно розкрили представники класичної школи [50], виділяючи такі характерні ознаки основних засобів: це речі або комплекс речей, які людина розміщує між собою і предметом праці, з використанням яких впливає на цей предмет в якості засобу праці; сукупно з предметами праці становлять засоби виробництва; у процесі праці в уречевленій формі беруть участь повністю, у процесі створення вартості – частинами; у матеріальній формі не переносяться на створюваний продукт і не входять до його споживчої вартості, сприяючи її створенню; зберігають по відношенню до споживчої вартості самостійну форму до повного зносу; їх вартість переноситься на створювану продукцію шляхом амортизації; у процесі використання підлягають поступовому зносу та знеціненню; є уречевленими носіями основного капіталу.

У розвиток цих положень соціально-економічну сутність основних засобів досить ґрунтовно розкрито порівнянням з оборотними за низькою характеристик, які відображають їх взаємозв'язок і відмінності щодо участі в обігу, виробничого використання, споживання, відшкодування [81, с. 5–6; 45, с. 9; 42, с. 7]. З трансформацією економічних систем від аграрної до постіндустріальної моделі змінювалась видова сукупність факторів виробництва від визнання продуктивним лише земельного капіталу до тріади «земля – праця – капітал» з поступовим розширенням і диференціацією в «земля – праця – основні засоби – оборотні засоби – фінансові ресурси – підприємництво – інтелектуальний капітал – інформація». Будучи складовою факторів виробництва, кількість і рівень значимості кожного з яких у різних соціально-економічних формаціях варіює, основні засоби мають специфічні ознаки, що розкривають сутність цієї категорії і дають можливість їх ідентифікувати (Додаток А).

## **1.2. Теоретико-методологічні засади обліку та аналізу основних засобів у сільському господарстві**

Економічна природа основних засобів, як уречевленої форми капіталу, виявляється через їх властивість формування економічної вигоди внаслідок контролю над ними і їх використання. На цю сутнісну характеристику основних засобів вказували багато вчених. За Кемпбеллом Р. Макконнеллом, капітал – це створені людиною ресурси, які використовуються для виробництва товарів та послуг і безпосередньо на задоволення потреби людини [48, с. 53]. Як фактор виробництва капітал являє собою запас економічних благ, залучених їхніми власниками в економічний процес з метою отримання доходу [9, с. 21].

У період економічних криз, які супроводжувались призупиненням інвестиційних процесів, скорочення обсягів валових інвестицій на 1 % призводило до зменшення на 0,2–2,6 % ВВП цих країн. 2000-ні роки примітні окремими випадками порушення прямої залежності нарощування обсягів валового внутрішнього продукту при накопиченні основного капіталу й навпаки. Одна з причин такого явища пов'язана із зростанням ролі інших факторів виробництва, зокрема інтелектуального капіталу.

Економічна функція основних засобів у виробничому процесі найбільш повно виявляється у синергійному ефекті генерування грошових потоків і доходів, який забезпечується в комплексі з іншими факторами виробництва при оптимальному співвідношенні таких. Цей тезис зумовлений сучасною науковою парадигмою значимості й дохідності всіх факторів виробництва. Доведення наукою статусності капіталу для всіх факторів виробництва викликало необхідність розробки методологічних положень щодо визначення доходів від різних видів ресурсів із відповідним обґрунтуванням цін на них.

Правомірність дохідності всіх факторів виробництва обґрунтована неокласичною теорією розподілу в розвиток ідей Ж. Б. Сея [10, с. 287–289]. Представники класичного напрямку виокремлюють три фактори виробництва, як джерела отримання доходу певного класу населення: праця (з доходом у

формі заробітної плати), земля (дохід від якої рента) і капітал (власники якого отримують прибуток). У цій тріаді згідно з теорією трудової вартості лише заробітна плата є справедливим доходом, а прибуток від основного капіталу вважається незаробленим доходом. Ця ідея спростована науковими концепціями пізнішого періоду.

Теорія розподілу доходів за принципом граничної продуктивності одержала розвиток у працях неокласиків при широкому використанні графічного та функціонального аналізу. Згідно з теорією А. Маршалла формування цін на основні засоби здійснюється під впливом попиту та пропозиції [51, с. 100–101]. Ціна попиту на основний засіб визначається його граничною продуктивністю, а ціна пропозиції – граничними витратами на його створення. Ці теоретичні положення доцільно використовувати при обґрунтуванні граничних цін на сільськогосподарську техніку, закупівля якої фінансується за рахунок бюджетних коштів в Україні. Дж. Б. Кларк, графічно показуючи закономірність спадання продуктивності основних засобів та інших факторів виробництва при їх збільшенні, вважав за економічно обґрунтоване визначати дохідність кожного фактору за часткою його граничного продукту в загальному продукті [41, с. 315–316]. З розвитком неокласичної методології математично ускладнювали функції залежності обсягу випуску продукції від різних ресурсів (наприклад, функція КоббаДугласа). З використанням цих функцій економісти оцінювали вплив масштабу факторів виробництва на його обсяги. Економічна функція основних засобів досліджувалася в контексті граничної продуктивності, як визначального чинника потреби в них відповідно до їх дохідності.

В працях економістів провідних наукових течій до середини ХХ ст. в основному зосереджували увагу на економічній функції основних засобів дохідності для їхніх власників та користувачів. З розвитком продуктивним сил, поглибленням конфлікту інтересів дедалі більше досліджень було спрямовано на розробку принципів формування економічної системи, в якій реалізується поєднання суспільного добробуту та економічної ефективності.

Принципи формування такої системи у теорії справедливості розподілу доходів намагалися розробити представники фізичної економії. За їх теорією метою господарської діяльності є отримання додаткової енергії, а не доданої вартості чи прибутку в грошовому еквіваленті. Із цих позицій основні засоби розглядаються як засоби праці, використання яких забезпечує зростання кількості перетвореної енергії.

В основі вчення С. А. Подолинського лежить ідея створення, перетворення, збереження, розподілу та накопичення енергії, в процесі яких кожний фактор виробництва відіграє певну роль. Рослини та тварини акумулюють нижчі форми енергії, яка без праці розсіюється і не спрямовується на нове перетворення нижчих форм енергії у вищі. Збільшення кількості перетворюваної енергії та збереження її від розсіювання є результатом праці [83, с. 79]. Корисна праця полягає у переробці та акумуляції енергії, зростанню кількості якої сприяють засоби праці, адже «...при удосконаленому машинному господарстві порівняно невелика м'язова робота виражається в значних розмірах виробленої ними корисної праці» [83, с. 84]. Роль машин і обладнання пов'язана з працею, направленою на виконання механічної роботи, яка найбільш безпосередньо і в найбільших розмірах дає прибуток в енергійному бюджеті [83, с. 133]. Машини та обладнання, як результат фізичної й розумової людської праці, сприяють збільшенню кількості перетворюваної енергії за рахунок зростання механічної роботи. Будівлі та споруди виконують функцію збереження енергії від розсіювання (механічної й накопиченої енергії сільськогосподарських тварин, накопиченої енергії в рослинницькій і тваринницькій продукції, оберігаючи їх від негоди тощо).

Наукова парадигма С. А. Подолинського знайшла своє продовження у фундаментальних працях інших представників цієї наукової школи, в основі якої енергетичний підхід до вивчення економічних явищ. В працях М. Д. Руденка та П. Г. Кузнєцова [112, 153] джерелом економічного розвитку є зростання складових продуктивності праці, зокрема енергоозброєності праці,

коефіцієнта корисної дії техніки. У процесі праці тварини і машини сукупно з витратами мускульної сили забезпечують економію та збільшення продуктивності останньої. Збільшення акумульованої на землі енергії Сонця неможливе без удосконалення техніки і технологій.

З погляду еколого-економічної ефективності роль основних засобів полягає у сприянні зростанню коефіцієнта взаємодії Людини з Природою шляхом протидії розсіюванню енергії, забезпечення її перетворення та накопичення. Екологічний аспект сутності основних засобів пов'язаний із впливом використання основних засобів на навколишнє природне середовище. Прихильники екологічної економіки обґрунтовано наголошують на необхідності структурної перебудови економіки шляхом модернізації виробничого потенціалу традиційних галузей, до яких належить сільське господарство, за дотримання принципу збереження якості довкілля та підтримання екологічного балансу. Якісне оновлення матеріально-технічної бази для екологічно стабільного виробництва забезпечується шляхом стимулювання розвитку новітніх галузей з розробки екологобезпечних технологій та відповідного шлейфу матеріально-технічних ресурсів.

Оцінка стану економіки суспільно-економічних формацій країн підтверджує високий рівень її розвитку за умови концепції найбільш повного задоволення потреб людини, як основи соціально-орієнтованої економіки [113, с. 22–24]. Розв'язанню проблеми розвитку ринків і забезпечення соціальної ефективності присвячені наукові праці Ж. Дебре [24] і К. Ерроу. Рівень розвитку соціально-орієнтованої економіки визначають показники соціальної ефективності, зокрема поліпшення умов праці людини, підвищення рівня її безпеки, збільшення заробітної плати. Вони характеризують соціальну функцію основних засобів, яка має узгоджуватись з економічною, адже реалізація засобами праці своєї економічної функції «працевзбереження» може мати негативні соціальні наслідки у формі безробіття.

Значимим елементом ідентифікації основних засобів є притаманність їм

всіх видів зносу, тоді як для оцінки інших довгострокових активів застосовується метод амортизованої собівартості. Використання основних засобів у процесі виробництва упродовж терміну їх корисної експлуатації супроводжується процесом втрати ними споживчих властивостей (зменшення корисності), що зумовлює знецінення об'єкта через його знос. Економічне знецінення є наслідком різних видів зносу залежно від факторів, що його спричинили. За характером прояву можна виокремити фізичний, моральний, зовнішній, соціальний, екологічний види зносу.

Основні засоби разом з іншими видами майна функціонують в складі сільськогосподарського підприємства як єдиного цілісного майнового комплексу з провадження господарської діяльності. Принциповим для їх ефективного використання у правовому аспекті є чіткість і стабільність правил щодо власності на основні засоби, за якими має бути досягнутий максимальний компроміс з корисності основних засобів між їх власником і суспільством. В контексті впливу інституцій власності, влади, контрактів досліджує використання ресурсів інституціональна теорія.

Управлінський аспект основних засобів полягає в тому, що вони є цілісною керованою підсистемою майнового комплексу і підприємства в цілому, формування, відтворення й ефективного використання яких з урахуванням інтересів різних зацікавлених сторін забезпечується сукупністю механізмів, принципів і методів прийняття та реалізації управлінських рішень за всіма складовими менеджменту: діагностика (аналіз) – планування – прогнозування – контроль – регулювання. Безсистемне управління основними засобами призводить до незбалансованого та нераціонального складу матеріально-технічної бази для здійснення операційної діяльності підприємства, зростання рівня зносу і необґрунтованих витрат на ремонт основних засобів, неефективної інвестиційної діяльності, низького рівня дохідності основного капіталу. Ефективне управління основними засобами забезпечується при дотриманні основних принципів управління, визначених І. О. Бланком [8]: інтегрованість управління основними засобами в загальну

систему управління підприємством з орієнтованістю на його стратегічні цілі; динамічність управління основними засобами відповідно до змін внутрішнього і зовнішнього середовища; вибір оптимального рішення серед обов'язкових альтернативних та їх адаптація до змін, зокрема в частині амортизаційної та інвестиційної політики підприємства.

Невід'ємною складовою ефективною системи управління є інформаційний блок, що забезпечується обліком. Зважаючи на це, критерії визнання основних засобів у бухгалтерському обліку мають бути носіями їх соціально-економічної сутності за всіма аспектами. Згідно з НП(С)БО 1 [71] та П(С)БО 7 об'єкти визнаються основними засобами при відповідності таким критеріям: є ресурсами підприємства, контроль над якими повинен в майбутньому принести економічну вигоду; існує велика ймовірність потенційної можливості отримання грошових коштів від їх використання; мета їх утримання – використання у виробничому процесі, при наданні послуг, постачанні товарів, здавання в оренду, застосування при здійсненні адміністративних та соціально-культурних функцій (якщо довгострокові матеріальні ресурси утримуються з метою продажу після їх придбання чи виведення з експлуатації, то вони не класифікуються як основні засоби); знаходяться в розпорядженні керівництва компанії, яке може безперешкодно задіяти їх на власний розсуд; є результатом раніше проведених господарських операцій; придатні до використання за призначенням в даний момент у зв'язку з виконанням усіх умов контракту, а не знаходяться на стадії виготовлення, будівництва, установки чи доставки; наявність матеріальної форми; строк корисного використання більше одного року або операційного циклу у разі його перевищення одного року.

У цілому таке визначення є обґрунтованим і доволі всеохоплюючим. Певною мірою виникає питання щодо визначення основних засобів, як ресурсів, контрольованих підприємством, оскільки воно нормативноправовими актами не регламентовано. Екстраполюючи поняття контролю з П(С)БО 19, можна вважати, що контроль над основними засобами



передбачає вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства щодо їх використання. Ступінь такого впливу визначається правами на основні засоби. В складі активів визнаються основні засоби, що належать підприємству на правах власності та придбані на умовах фінансової оренди. Засоби праці, що є об'єктом операційної оренди, відображають на позабалансових рахунках. З економічної точки зору вони не втрачають функцій основних засобів. Формат прав на них позначається на процесах їх відтворення.

Крім вище перелічених ознак для визнання об'єктів основними засобами нормативно-правовими актами може встановлюватися вартісна межа. В 2000–2015 рр. вона становила в межах 500–2500 грн. З вересня 2015 року ПКУ вартісний критерій належності до основних засобів визначений на рівні не менше 6000 грн. Застосування вартісного порогу властиве й іншим країнам. Принципово наявність податкового вартісного критерію для основних засобів не створює проблем для бухгалтерського обліку, оскільки використовується для їх розмежування з малоцінними необоротними матеріальними активами.

Розкриття природи основних засобів у правовому, економічному, соціальному, екологічному, управлінському та обліковому аспектах відповідно до теоретичних положень різних наукових течій дозволяє обґрунтувати їх склад із відповідною класифікацією, що є принциповим з позицій методологічних і прикладних засад визначення фінансовоекономічних показників суб'єктів господарювання в розрізі різних видів діяльності й оптимальних джерел фінансування відтворення (Додаток Б).

За планової соціалістичної економіки до основних засобів крім традиційних відносили також багаторічні насадження, продуктивну худобу і птицю. На сьогодні з прийняттям П(С)БО 30 від 2007 р. вони класифікуються як довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, що цілком логічно. Як відзначали більшість вчених, до основних засобів неправомірно

відносити те, що не є результатом людської праці, а має природне походження. Відповідно до фізичної економіки функції основних засобів полягають в економії людської енергії, збереженні природної енергії від розсіювання, збільшенні кількості перетворюваної енергії та ефективності обміну з Природою. Тому продуктивна худоба і багаторічні насадження не відповідають сутності основних засобів. На користь їх невизнання такими свідчить і економічний зміст показників фондооснащеності сільськогосподарських угідь та фондоозброєності праці в аграрному виробництві. За їх класичного поняття виникають сумніви щодо логічності включення біологічних активів рослинництва і тваринництва до основних засобів.

З 2000 р. за П(С)БО 7 до основних засобів відносяться земельні ділянки. Відповідь на питання щодо логічності визнання їх такими може дати економічна теорія різних наукових течій. Всіма науковими школами земля розглядалась як окремий фактор виробництва, зокрема фізіократами як єдиний фактор виробництва і джерело «чистого продукту». На нашу думку, виокремлення землі є цілком логічним і має бути враховане для обґрунтування складу основних засобів в бухгалтерському обліку. Аргументом такої позиції автора слугують і наукові положення класичної економічної школи щодо різної природи доходів від землі, праці та капіталу (відповідно земельної ренти, заробітної плати, прибутку чи відсотка). У теорії А. Сміта до основного капіталу відносять такі елементи: машини і обладнання, які полегшують чи зменшують обсяг праці; будівлі, які є джерелом отримання доходу як для власників, так і осіб, які їх орендують за плату; покращення землі, тобто ті вкладення в землю, результатом яких стало приведення її до стану, найбільш придатного до обробітку та іншого використання; всі набуті корисні здатності людини. Якщо заробітна плата і прибуток на капітал є прямими ціноутворювальними факторами, то розмір ренти є результатом ціни на сільськогосподарську продукцію, як опосередкована складова ціни [117, с. 408–409]. Доцільність виключення

земельних ділянок зі складу основних засобів пояснюються їх особливостями за теоретичними положеннями Д. Рікардо, за якими земельна рента на відміну від доходів інших факторів виробництва не входить до ціни продукції. Особливості землі зумовлені одночасним її функціонуванням у сільськогосподарському виробництві як засобу і предмета праці.

Представник школи маржиналізму А. Маршалл наголошував на ознаці походження основного капіталу, яким є предмети, корисність яких створена людською працею. Тому до основного капіталу не можуть бути віднесені дари природи, зокрема земля [51, с. 214]. На підтвердження висновку щодо неправомірності включення землі до основних засобів можна навести і методологічні положення неокласиків, зокрема М. Алле, в дослідженнях яких засоби виробництва є виробленим товаром, який використовується для виробництва іншого товару. Це дає підстави розглядати землю як окремий фактор виробництва, що не відноситься до основних засобів.

Виокремлення земельного активу зі складу основних засобів обґрунтовано пояснює теорія фізичної економіки, виходячи з характеру участі та функцій землі і засобів праці у процесі збереження енергії. Земля є безпосереднім накопичувачем сонячної енергії, тоді як засоби праці сприяють збільшенню кількості перетворюваної енергії, запобігаючи її розсіюванню. До інших властивостей, що дають підстави для розмежування землі з основними засобами відносять: обмеженість; неамортизованість; іншу природу відтворення. Всі вищенаведені ознаки основних засобів, окреслені в різних наукових течіях, слугують аргументами для обґрунтування складу основних засобів, зокрема щодо невизнання такими земельних ділянок. Тому вважаємо правильним і в бухгалтерському обліку земельні ділянки не класифікувати як основні засоби, а визнати окремим відособленим видом активів, відповідно до концепції уніфікації поняття основних засобів в економічному, юридичному, соціальному та управлінському аспектах.

Аналіз різних теорій сутності, значення й особливостей функціонування основних засобів з позицій мікро- та макроекономіки, соціально-орієнтованої

і ринкової економіки, показав їх значимість на всіх етапах розвитку економічних систем: від аграрної до постіндустріальної. Розвиток економіки і держави з урахуванням потреб Людини та суспільства не можливий без комплексного виконання основними засобами всіх своїх функцій по створенню благ, які визначаються багатоаспектною природою засобів виробництва.

Принципово важливо відрізнити такі економічні категорії як знос і амортизація. Знос полягає у втраті споживчих властивостей, корисності об'єктів під впливом різних факторів. Амортизація – це процес поступового перенесення вартості основних засобів на виготовлену з їх використанням продукції. Знос і амортизація взаємопов'язані в процесі відтворення основних засобів, але з характерними відмінностями.

Своєчасність оновлення основних засобів підприємства відповідно до потреб підприємства, обумовлених внутрішнім та зовнішнім економічним середовищем, потребує адаптації і постійного покращення параметрів відтворення (видів, напрямів, типів) шляхом його здійснення найбільш ефективними і прийнятними формами і методами. Чітка класифікація відтворення за різними ознаками необхідна для обґрунтування раціональних способів відшкодування та накопичення основних засобів, оптимальної структурної збалансованості джерел відтворення (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

**Класифікація видів, форм, методів і джерел відтворення основних засобів**

Класифікаційна ознака	Класифікаційні групи
1	2
Вид відтворення	просте, розширене, звужене
Напрямок відтворення	екстенсивний, інтенсивний, інноваційний, диверсифікаційний
Тип відтворення	дискретний, безперервний
Метод відтворення сукупної споживчої вартості основних засобів	нове будівництво, розширення діючих потужностей, реконструкція, технічне переозброєння і підтримка діючих потужностей, консервація виробництва

Форма відтворення індивідуальної споживчої вартості основних засобів	оновлення, капітальний ремонт, модернізація
Джерело ресурсного забезпечення формування та відтворення основних засобів	внески до статутного (пайового) капіталу, додатковий капітал, амортизаційні відрахування, прибуток від операційної та інших видів діяльності, доходи від реалізації основних засобів, бюджетні асигнування, кредити банків та позики інших фінансових установ, лізинг тощо

В більшості наукових джерел виокремлюють три види відтворення – просте, розширене і звужене. При простому відтворенні основні виробничі засоби відновлюються у незмінних обсягах, розширене відтворення передбачає їх накопичення та оновлення за рахунок зростання фізичних обсягів або (та) покращення техніко-експлуатаційних характеристик. Щорічним скороченням кількісних параметрів та збільшенням зносу основних засобів характеризується звужений тип відтворення.

Окремі дослідники, розкриваючи відмінність між простим та розширеним відтворенням, вважають, що просте відтворення передбачає подолання лише фізичного зносу, а розширене – фізичного і морального. Не погоджується з цією точкою зору, Левицька І. В., за висновками якої і просте відтворення може стати інструментом подолання морального зносу [45, С. 33]. На нашу думку, відповідно до методології фізичної економіки, за якою основні засоби виконують функцію накопичення енергії, просте відтворення може передбачати подолання морального зносу у випадку заміни двох морально застарілих засобів праці одним більш продуктивним. Таке відтворення передбачає незмінність сукупної продуктивної корисності засобів праці при подоланні морального зносу.

Відтворювальний цикл здійснюється шляхом застосування різних взаємопов'язаних форм і методів відтворення. В науковій та навчальній літературі не завжди чітко окреслена відмінність між цими поняттями, що зумовлює методологічні проблеми при обґрунтуванні раціонального набору форм і методів відтворення. Логічним є висновок Є. П. Панкратова, що методи відтворення застосовні щодо сукупної споживчої вартості всіх

основних засобів, тоді як форми характеризують відтворення індивідуальної споживчої вартості окремих об'єктів [78]. Форми відтворення включають оновлення (повне відшкодування вибулих об'єктів), капітальний ремонт і модернізацію (часткове відшкодування основних засобів на колишній чи новій технічній основі). Вони реалізуються шляхом застосування різних методів відтворення, сутність яких представлено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Сутність основних методів відтворення основних засобів \*

Метод	Суть	Переваги	Недоліки
Нове будівництво	будівництво окремих виробничих об'єктів на нових площах по окремо затвердженому проекту	відповідність нововведених елементів основних засобів сучасним вимогам	відволікання на тривалий період одночасних значних сум для капітальних вкладень; залучення додаткової кваліфікованої робочої сили
Розширення діючих потужностей	будівництво наступних черг існуючого підприємства, введення додаткових виробничих комплексів, нових цехів, розширення допоміжних та обслуговуючих виробництв, в т.ч. комунікацій	якісне покращення основних засобів; відповідність нововведених основних засобів вимогам технічного прогресу	залучення додаткової кваліфікованої робочої сили; накопичення застарілих основних засобів у випадку недостатнього рівня заміни діючих засобів праці
Реконструкція	здійснення за єдиним проектом повного або часткового переоснащення виробництва, в тому числі будівництво нових об'єктів замість недоцільних для подальшої експлуатації	основна частина капітальних вкладень йде на оновлення активної частини основних засобів; швидше і раціональніше освоєння виробничих потужностей; заміна застарілих основних засобів новими та придбання нових	не завжди забезпечується введення у виробництво основних засобів, що повністю відповідають сучасним інноваційним вимогам, через непридатність до нового обладнання виробничих будівель; необхідність тимчасового припинення господарської діяльності в окремих підрозділах через реконструкцію

Технічне переозброєння	проведення комплексу заходів з підвищення до сучасних вимог технічного рівня окремих ділянок виробництва за рахунок впровадження нової техніки та технології, механізації та автоматизації виробничих комплексів, модернізації та заміни фізично і морально застарілих машин і обладнання	-//- активне оновлення активної частини основних засобів	-//- відсутність комплексного оновлення пасивних основних засобів відповідно до сучасних вимог
------------------------	---	--	--

\* Джерело: сформовано автором за результатами опрацьованих наукових джерел [45, 77, 78].

Як форми звуженого відтворення можна назвати ліквідацію, продаж, консервацію основних засобів. Кожному з методів і форм відтворення властиві певні переваги і недоліки. Однак, жодному з них не можна надавати перевагу, протиставляючи між собою. Всі методи і форми виконують свою функцію у відтворювальному процесі, доповнюючи один одного з метою досягнення необхідних параметрів відтворення, оптимізації структури майнового комплексу, раціонального використання фінансових ресурсів і ефективності інвестування.

Формування системи державної підтримки, здатної забезпечити стійкість сільськогосподарського виробництва в умовах циклічного розвитку ринкової економіки та залежності галузі від природних умов, ґрунтується на низці принципів: рівна доступність державної підтримки всіх сільськогосподарських товаровиробників незалежно від їх організаційноправової форми, форми власності та господарського укладу; адресність державної підтримки безпосередньо для сільськогосподарських виробників, за якої неприпустиме отримання бюджетних коштів на розвиток сільського господарства посередницькими структурами; цілеспрямованість отримання і використання державної підтримки шляхом застосування програмноцільового методу фінансування; гарантованість державної підтримки для сільського господарства і фінансування відповідних програм; ефективність бюджетного фінансування сільського господарства; пріоритетність і збалансованість програм державної підтримки за галузями і напрямками; достатність запланованих бюджетних коштів при суворому виконанні запланованих показників бюджетного фінансування; своєчасність

надання державної підтримки; системність і збалансованість форм, механізмів та джерел державної підтримки; гнучкість державної підтримки як своєчасне реагування на зміни в сільському господарстві; попереджуючий характер державної підтримки для запобігання дестабілізації аграрного ринку; прозорість механізмів державної підтримки щодо руху бюджетних коштів та критеріїв її надання; контроль за своєчасністю, цільовим використанням і ефективністю державної підтримки; відкритість і публічність при плануванні розмірів підтримки, розподілу бюджетних коштів, їх використанні, обліку та контролі.

### **1.3. Нормативне регулювання обліку основних засобів на підприємстві**

Якість та точність інформації про наявність і вибуття основних засобів та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є слабка методична розробка нормативних документів, що регулюють облік основних засобів, неврегульованість норм податкового законодавства, їх постійні зміни та стрімка адаптація Національних положень бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

16 липня 1999 року було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», дія якого поширюється на всіх юридичних осіб які створені згідно з законодавством України, незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, також на представництва суб'єктів іноземної господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до законодавства [89].

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [89].



Для ведення обліку Міністерством фінансів України затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів та капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств [89], та Інструкцію по його використанню [34].

Основним документом, яким необхідно керуватися під час здійснення господарської діяльності являється Конституція України (основний закон), прийнята Верховною радою України 28.06.1996 р.. Таким чином, саме цим документом проголошено основні правові засади суб'єктів підприємницької діяльності і громадян. Це забезпечує діяльність підприємств, та дає змогу їм функціонувати на високому рівні.

Господарський кодекс України регулює відносини в суспільстві між цивільними та юридичними особами. Цей Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання [23].

Цивільний кодекс України регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. До майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [128].

Податковий Кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції та правові

основи діяльності органів державної податкової служби [82].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 від 30.11.99 р. застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб [8]. Проте це типовий сформований план рахунків, крім цього кожне підприємство має право встановити свій робочий план рахунків, який би відповідав всім особливостям обліку, які присутні саме на даному підприємстві.

А для того, щоб користуватися планом рахунків наказом Міністерства фінансів України затверджено Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291. Дана інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб [34].

Питання методології бухгалтерського обліку та звітності регулюються Міністерством фінансів України, яким затверджуються національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, та інші нормативно-правові акти, які стосуються ведення обліку та складання фінансової звітності.

У відповідності до Закону, наказами Міністерства фінансів України затверджено 34 положення (стандартів) бухгалтерського обліку, склад фінансової звітності, з примітками до неї, спрощену фінансову звітність, реєстри бухгалтерського обліку та План рахунків для суб'єктів малого підприємництва.

Отже, щоб якісно вести облік основних засобів, слід керуватися наступними положеннями (стандарти) бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Для ведення бухгалтерського обліку на ФГ «Дружба-Л» використовують журнально-ордерну форму. Фермерське господарство «Дружба-Л» як і інші підприємства агропромислового комплексу, організації та інші юридичні особи користуються наказами та методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, що затверджені наказом міністерства аграрної політики України від 4 06.2009 року № 390 [57].

Таблиця 1.3

**Основні положення (стандарт) бухгалтерського обліку при веденні обліку основних засобів**

№ пп.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Характеристика
1	2	3
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Мініфіну України 07.02.2013 р. №73.	Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності, які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Мініфіну України 28.05.99 № 137 .	Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, застосовують тільки додаток до цього Положення (стандарту).

3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України 27.04.2000 № 92.	Цим положенням визначається методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі - основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Мінфіну України 28.07.2000 № 181.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Мінфіну України 29.11.1999 №	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

*Продовження табл. 1.3*

1	2	3
	290.	
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Мінфіну України 31.12.1999 № 318.	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.11.1999р. №290.	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) при аналізі змін валютних курсів.
8.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»: затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.11.1999р. №290.	На даний час повною мірою не розроблена методика аналізу внутрішніх розрахунків, притаманних інтегрованим структурам та орієнтованим на потреби ринку. Особливості та специфіка управління багаторівневою компанією зі складною структурою вимагають методологічно нових підходів до організації аналізу.

9.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджено наказом Мінфіну України від 07.11.2003 № 617.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.
----	--	--

Отже, щодня при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, бухгалтер, на підставі первинних документів, відображає господарські операції у регістрах обліку. Це дозволяє отримати повну інформацію про склад, кількість та стан процесів, які відбуваються в організації. Але деякі явища, які впливають на залишки майна ФГ «Дружба-Л», не можна відстежити одразу. Тому для отримання фактичних даних щодо майна або розрахунків підприємства проводять інвентаризацію.

Інвентаризацію необхідно проводити на підприємствах усіх форм власності, оскільки, навіть при добре організованому процесі обліку можуть виникати як навмисні, так і ненавмисні помилки, які в кінцевому результаті можуть вплинути на результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Всі організаційні та методичні моменти щодо інвентаризації визначені в Інструкції по інвентаризації активів та зобов'язань, яку затверджено наказом Мінфіну України 02.09.2014 № 879. Дана інструкція визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів. Інструкція застосовується юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [35].

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433 [58] розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан) (далі – баланс), звіту про фінансові результати (звіту про

сукупний дохід) (далі – звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал. Форма і склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868 [71].

Окрім складання фінансової звітності, підприємства та організації подають звітність і до органів статистики. Інформація про основні засоби не є винятком, і вона знаходить своє відображення у статистичній звітності, під час складання якої слід керуватися Інструкцією щодо складання форми державного статистичного спостереження № 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)», що затверджена наказом Державного комітету статистики України від 27.08.2001 року № 365. Проводиться оцінка вартості основних засобів, та наводиться первісна (переоцінена) і залишкова вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби».

Наразі, дослідивши нормативне регулювання обліку основних засобів ми дійшли до висновку, що бухгалтерові необхідно бути в курсі всіх змін, які відбуваються, оскільки велика кількість документів часто втрачають чинність, змінюються чи доповнюються.

Але незважаючи на досить велику нормативну базу слід зазначити, що вона є не досить досконалою та потребує внесення змін і корективів, оскільки часто виникає проблема, коли дотримуючись одних положень, порушуються умови інших.

## РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 2.1. Основні засоби як складова ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств

Основні засоби становлять невід'ємну частину будь-якого підприємства, від ефективності використання яких залежать фінансовоекономічні показники і конкурентоспроможність суб'єктів господарювання. Кількісне зростання та якісне оновлення основних засобів забезпечують необхідні темпи розвитку підприємств, галузей і економіки в цілому. Від кількості та якості функціонуючих засобів праці залежить зростання валового внутрішнього продукту та підвищення продуктивності праці, особливо в сфері матеріального виробництва.

Фактор фондозабезпечення розглядається як значимий для результативності сільського господарства, оскільки аграрне виробництво технологічно фондомістке і через залежність від природно-кліматичних умов може потребувати наявності резерву основних засобів понад технологічну потребу в них. Незважаючи на це, в сільському господарстві, як одній із соціально значимих галузей економіки України, залишається не до кінця вирішеною проблема матеріально-технічного забезпечення, у зв'язку з чим з 1995 року спостерігається постійне зменшення частки галузевих основних засобів у загальному фондовому балансі країни. Така ситуація є доволі абсурдною, зважаючи на те, що Україна володіє значним масивом земель сільськогосподарського призначення і за своїми ґрунтово-кліматичними умовами та географічним розташуванням має конкурентні переваги для ведення аграрного виробництва.

На сьогодні сільське господарство залишається надважливою галуззю національної економіки та складовою аграрної сфери, забезпечуючи створення доданої вартості країни, формування валютних резервів, вирішення ряду проблем продовольчої безпеки й зайнятості на селі. В останнє десятиріччя внесок сільського господарства у формування валової доданої

вартості економіки України становив у межах 8–12 %. Сільськогосподарська діяльність певною мірою забезпечує вирішення проблеми зайнятості на селі, оскільки нині в галузі працює понад 17 % від загальної чисельності зайнятих. Стратегічне значення сільського господарства в Україні полягає в тому, що ця галузь за обґрунтованої загальної економічної політики може бути локомотивом піднесення агропромислового комплексу та в цілому соціально-економічного розвитку держави.

Визначальним для розвитку галузі в цілому є розвиток його структуроутворюючих суб'єктів господарювання, перш за все сільськогосподарських підприємств. Ефективне функціонування аграрних підприємств не можливе без відповідної матеріально-технічної бази, зокрема основних засобів.

Основні засоби сільськогосподарських підприємств є невід'ємною складовою загального і галузевого фондового балансу країни. Державна аграрна політика має формуватися в контексті стратегії розвитку економіки України відповідно до поточних і перспективних структурних змін вітчизняного виробництва з урахуванням внутрішніх та зовнішніх потреб ринків. Фактичний стан і динаміка накопичення основних засобів мають відповідати критеріям стратегії соціально-економічного розвитку й економічної безпеки держави. Це потребує дослідження структури низки показників, зокрема обсягів та стану основних засобів економіки України за видами економічної діяльності з визначенням їх частки у формуванні загального фондового балансу. Зменшення частки вартості основних засобів сільського господарства у фондовому балансі національної економіки свідчить про невідповідність ситуації, що склалася в економіці країни, потребам збалансованого розвитку різних галузей, зокрема аграрного сектору.

В сільському господарстві зазвичай сталим фіксованим фактором виробництва є площа сільськогосподарських угідь або поголів'я худоби, похідними змінними від яких можуть бути основні та оборотні засоби,



нематеріальні активи, трудові ресурси. Збалансованість усіх цих складових забезпечує максимальну ефективність використання ресурсів у цілому та за їх окремими видами. За певних обставин, зумовлених факторами мікро- та макrorівня, ресурсний баланс може порушуватися, що в підсумку невідворотно призведе до зниження сукупної віддачі ресурсів. Тому одним з основних завдань системи управління в господарських структурах є формування економічно доцільних обсягів і оптимізація структури ресурсного потенціалу, як основи стійкого функціонування й розвитку сільськогосподарських підприємств.

На відтворенні основних засобів сільськогосподарських підприємств значною мірою позначається стан макроекономічного середовища, тому важливим фактором у забезпеченні умов для необхідних темпів і пропорцій відтворення є виваженість і реалізація державної аграрної політики відповідно до соціально-економічних потреб. Досвід економічно розвинутих країн світу переконує, що без обґрунтованої схеми розвитку національної економіки та її галузей, яка б враховувала всі економічні, соціальні та інституціональні аспекти, не можливе досягнення стратегічних цілей. На жаль, в Україні економічна політика має непослідовний ситуативний характер для короткострокового періоду, зазвичай без чіткого теоретикометодологічного обґрунтування в довгостроковій перспективі, тому й не забезпечують очікуваного результату.

В основу аграрних реформ покладено ідею розбудови соціальноорієнтованої економіки. З метою реалізації цієї ідеї слід розробити модель постіндустріальної стадії розвитку держави. Першочерговим напрямом такої моделі є ефективне використання капіталу землі при об'єднанні з капіталом індустрії. В економічно розвинутих країнах обидві ці складові розглядаються як значимі, взаємопов'язані та взаємозалежні. Промисловість спрямована на задоволення потреб розвитку матеріально-технічної бази аграрної сфери, функціонування останньої – на формування попиту на промислову продукцію та стимулювання індустріального розвитку.

Саме тому державна політика має спиратись на сукупні пріоритети розвитку індустрії та аграрного виробництва, що забезпечить збалансований розвиток національної економіки і всіх її галузей.

Незбалансований розвиток галузей агропромислового комплексу України характеризується щорічним зменшенням обсягів промислового виробництва товарів і послуг для сільського господарства, останнє з яких відносно утримує свій рівень через наявний земельний ресурс. Але його можливості через недостатність необхідних фінансово доступних індустріальних ресурсів виробництва вичерпуються. Нині фондозабезпеченість вітчизняних сільськогосподарських виробників не лише не відповідає технологічним потребам, а й значно поступається рівню країн з розвинутим сільським господарством. В аграрному секторі України доволі гострою є проблема транспортно-логістичного забезпечення. Але при цьому виготовлена в країні промислова продукція сільськогосподарського призначення не має попиту в аграріїв.

В агропромисловому комплексі України склалася ситуація, що характеризується незбалансованим розвитком усіх його сфер, яка негативно позначається на кожній із них. Вітчизняна техніка не задовольняє потреби сільськогосподарських товаровиробників за рядом показників, а іноземна є доволі дорогою для них. З вищеназваних причин конкурентні позиції вітчизняних сільськогосподарських підприємств поступаються рівню фермерів розвинутих країн світу, що в умовах глобалізації світової економіки негативно позначається на розвитку аграрної економіки у нашій країні. Паралельно з цим надто низька платоспроможність сільськогосподарських підприємств у сукупності з невідповідністю вітчизняної техніки потребам аграріїв зумовлюють спадаючий попит на машинобудівну продукцію українських виробників і призупинення їх виробництва, неефективне використання наявних потужностей з неможливістю подальшого розвитку.

Зважаючи на це, неможливе суто фізіократичне або технократичне спрямування економічного поступу України, оскільки матеріально-технічне забезпечення сільського господарства на необхідному рівні визначає потребу

в розвинутій промисловості, в той час як ефективне функціонування виробників промислової продукції для аграрного виробництва залежить від платоспроможності споживачів цієї продукції [113]. Саме тому філософією подальших аграрних реформ має бути поєднання ідей технократії з фізіократією, що забезпечить розвиток усіх сфер агропромислового комплексу як взаємозалежних видів економічної діяльності.

Принципово важливо досягти рівня збалансованості виробничих ресурсів сільськогосподарського підприємства, який забезпечуватиме максимальний соціально-еколого-економічний ефект від їх використання, як необхідну передумову економічного зростання, яке передбачає розширене відтворення всіх ресурсів. За необґрунтованого набору виробничих ресурсів неможливо забезпечити їх ефективне використання. Раціонально сформована ресурсна база аграрного підприємства визначається як система взаємопов'язаних виробничих ресурсів в оптимальних кількісних і якісних пропорціях, які використовуються комплексно та у взаємодоповненні. Кожний елемент цієї системи значимий, виконуючи свою індивідуальну функцію фактору виробництва. У цій системі для сільськогосподарського підприємства надзвичайно важливими є основні виробничі засоби.

При обґрунтуванні раціонального співвідношення виробничих ресурсів сільськогосподарського підприємства обов'язково слід враховувати специфіку аграрної сфери: основним і незамінним фактором виробництва є земля, а специфічними – біологічні активи; на процесах економічного відтворення позначається дія біологічних законів розвитку рослин і тварин; результативність господарської діяльності залежить від природних умов, сезонності та циклічності аграрного виробництва; оборотність засобів виробництва є низькою через біологічні цикли в рослинництві та тваринництві; залежність спеціалізації від ґрунтово-кліматичних факторів, що позначається на рівні маневреності щодо диверсифікації виробництва відповідно до ринкової кон'юнктури; на зайнятість й ефективність використання трудових ресурсів впливає невідповідність робочого періоду та операційного виробничого циклу аграрного виробництва.

Врахування цих особливостей важливо як при формуванні раціональної матеріально-технічної бази на мікрорівні, так і при обґрунтуванні ефективної регуляторної державної політики. Для останнього з метою розвитку соціально орієнтованої економіки принциповим моментом є також те, що визначальний фактор соціально-економічного устрою на селі – нерозривність розміщення виробництва і місця проживання селян, а основна складова системи економічних відносин – земельні. Специфіка операційної діяльності в сільському господарстві позначається на використанні основних засобів. Так, темпи зносу основних засобів сільськогосподарського призначення більш швидкі, зважаючи на використання їх в порівняно несприятливих умовах через тісний зв'язок з природними умовами, в агресивному середовищі при роботі з агрохімікатами й мінеральними добривами.

Усі вищезгадані специфічні особливості сільського господарства слід враховувати при обґрунтуванні методичних підходів до визначення ресурсної бази сільськогосподарських підприємств, зокрема раціонально сформованих основних засобів. Для досягнення мети ефективного функціонування підприємств агробізнесу основні засоби мають бути не просто набором засобів праці, а певною їх системою, що за кількісними та якісними параметрами відповідатиме іншим факторам виробництва при дотриманні принципу оптимальної пропорційності виробничих ресурсів. Поперше, основні засоби за інженерно-технічними характеристиками мають відповідати ґрунтово-кліматичним умовам розміщення сільськогосподарського підприємства. По-друге, їх обсяги повинні забезпечувати необхідний рівень фондооснащення наявної площі сільськогосподарських угідь відповідно до їх структури і посівних площ вирощуваних культур. У тваринництві при обґрунтуванні кількісних і якісних параметрів основних засобів визначальним є відповідне поголів'я худоби та птиці. Саме ці принципи відображені в Методичних рекомендаціях з обґрунтування нормативної потреби основних засобів на виробництво сільськогосподарської продукції [55].

Разом із тим, у сучасних умовах вищеназвані рекомендації потребують удосконалення, враховуючи соціально-економічні процеси, які простежуються в аграрній сфері України. Зокрема, внаслідок аграрної реформи відбулися певні трансформації організаційних форм суб'єктів господарювання на селі та їх розмірів за земельними масивами, поголів'ям худоби і птиці. У 2000 р. розмір колективного сільськогосподарського підприємства приблизно відповідав розмірам колишніх колгоспів, правонаступником яких стали новостворені структури. По закінченню паювання землі та реструктуризації КСП, внаслідок яких утвердилася багатоукладність на селі з великою кількістю різних суб'єктів господарювання за організаційно-правовими формами, сталися суттєві зміни в розмірах сільськогосподарських підприємств.

На сьогодні поступово активізується ринок послуг з виконання сільськогосподарських робіт, необхідних сільськогосподарським підприємствам малих і середніх розмірів. Разом із тим, не викликає сумнівів доцільність того, щоб кожне господарство незалежно від розмірів мало повний набір основних виробничих засобів з погляду соціально-економічної ефективності. Це підтверджують також дані проведеного анкетування власників-керівників сільськогосподарських підприємств в тому числі з площею землекористування до 200 га. По-перше, наявність усіх необхідних основних засобів дає можливість дотримати технологічні строки виконання сільськогосподарських робіт. По-друге, за рахунок суб'єктів економічної діяльності малих і середніх форм певною мірою вирішується проблема зайнятості на селі. Таким чином, при розрахунках потреби в основних засобах технологічну потребу слід коригувати на коефіцієнт, що враховує розміри сільськогосподарських угідь.

На сьогодні в галузі функціонують різні за розмірами та застосовуваними технологіями сільськогосподарські підприємства. В умовах соціально орієнтованої економіки зростає значимість екологізації виробництва. Як підтверджує практика, підвищується інтенсивність

використання хімічних добрив і засобів захисту рослин, що відповідним чином позначається на ризику забруднення навколишнього природного середовища та якості сільськогосподарської продукції. Зменшити ризики можливо за рахунок раціонального використання природних ресурсів, що потребує високого рівня фондооснащення аграрного виробництва в сільськогосподарських підприємствах.

## **2.2. Оцінка основних засобів сільськогосподарських підприємств на сучасному етапі**

Діагностика будь-яких економічних явищ здійснюється з використання вартісних і кількісних показників фінансово-майнового стану та результатів діяльності суб'єктів господарювання, попиту і пропозиції на ринках матеріально-технічних ресурсів. Вартісні показники є інтегральними і дають можливість узагальнити з використанням єдиного вимірника інформацію про економічні процеси та їх наслідки. Для їх визначення важливе значення має вартісна оцінка майна, зокрема основних засобів.

Реальна вартість основних засобів необхідна при здійсненні ринкових трансакцій, орендних операцій, інвестуванні та кредитуванні тощо. Вона забезпечує діагностику господарської діяльності для обґрунтованого прийняття рішень власниками й інвесторами сільськогосподарських підприємств. Для суб'єктів ринкових відносин володіння достовірною інформацією про реальну вартість основних засобів як товарів дає змогу приймати виважені рішення щодо їх купівлі-продажу. На макрорівні оцінка є важливим інформаційним інструментом у системі державного регулювання економіки, в тому числі при приватизації майна, обґрунтуванні фіскальної, інвестиційної та амортизаційної політики тощо. Зростання значимості оцінки обумовлює її поступову інституціоналізацію шляхом формування, удосконалення і структуризації архітектоніки її інституцій і організацій.

В Україні за командно-адміністративної системи оцінку в основному застосовували у сфері бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на історичній

собівартості. На сьогодні сформувались два напрями оцінки: бухгалтерський та експертний, які в окремих випадках перетинаються. Розвиток ринкових відносин зумовив формування відповідних оціночних інституцій та організацій, здатних методологічно і практично забезпечити оцінку в контексті визначення міри корисності об'єкта у грошовому еквіваленті. У розвинених країнах світу інституція професійної оцінки виникла ще в 30-х роках ХХ ст., в Україні її становлення пов'язано з процесами приватизації, зокрема в аграрній сфері – з процесами паювання майна та реструктуризації сільськогосподарських підприємств на початку 1990-х. Цей етап слід розглядати як проміжний для формування реальних власників майна у сільському господарстві. Основою нового механізму господарювання визнано відносини власності, за яких «будь-який виробничий ресурс повинен мати власника, а кожен власник – економічний зиск від володіння власністю» [289]. З розгортанням цих процесів офіційно утверджується інституція оцінки сільськогосподарського майна, методичну та нормативно-правову складову якої з метою його паювання формує ряд документів [96, 19, 564, 110]. Необхідність визначення реальної вартості пайового майна сільськогосподарських підприємств стало потужним імпульсом для розвитку оціночної діяльності.

Однак, відсутність розвинутого ринку галузевого майна та практичного досвіду оціночної діяльності в Україні відчутно позначається на якості результатів оцінки. Методика і практика проведення оцінки в цей період переважно ґрунтуються на витратному підході, з використанням якого визначається залишкова відновна вартість. У світовій оціночній практиці методи такого підходу застосовують лише в окремих випадках, основними для розрахунку ринкової вартості є порівняльний та дохідний підходи. На етапі формування інституції оцінки в Україні пріоритетність витратного підходу була обумовлена реаліями, але необ'єктивність відновної вартості через заниження індексації негативно позначилось на результатах приватизації та паювання майна, що призвело до відповідних наслідків в

аграрному секторі. На цій проблемі наголошує і І. І. Лукінов: «Стоимость основных производственных фондов общественного сектора, вследствие действия в свое время «гиперинфляционного шока», несвоевременной и неполной их индексации во многих хозяйствах искусственно занижена, чтобы можно было безнаказанно растранижировать и разворовывать общественные фонды, не возвращая в кассу хозяйств ни гроша, а распределение паев между крестьянами превратить большей частью в символическую акцию очередного их надувательства» [46, с. 304].

Застосування переважно витратного підходу і незначні обсяги оціночних робіт в аграрній сфері в постприватизаційний період не сприяли становленню розвинутої інституції оцінки сільськогосподарського майна. Це опосередковано обумовило втрати основного аграрного капіталу, який фактично був розбалансований, а селяни стали власниками майна, вартість паїв якого не відповідала їх дохідності. Фізичне паювання майна, оціненого витратним підходом, мало наслідком концентрацію більш дохідних активних основних засобів, які дозволяли продовжувати сільськогосподарську діяльність, у власності незначної частини селян. Це негативно позначилось на становленні підприємницької діяльності і зайнятості в галузі та її розвитку. Тому, принципово важливо враховувати фактор оцінки через її опосередкований вплив на відтворення основних засобів.

Поступовий розвиток ринкових відносин, входження України у світовий економічний простір з відповідним розширення сфери застосування оцінки вимагає її необхідної інституції: методики, порядку, стандартів тощо. У процесі реформування відносин власності оцінку використовували як основу для приватизації та паювання майна, із завершенням основного обсягу цих процесів сфера її застосування розширюється. У відповідь на зростаючі потреби в оцінці були прийняті необхідні нормативно-правові акти [95, 88, 99, 100, 94, 97, 108]. Актуалізацію та інституціоналізацію оцінки в аграрній сфері на сучасному етапі обумовлює низка причин.

Сучасний стан матеріально-технічної бази сільськогосподарських



підприємств України свідчить про потребу в активізації інвестиційноінноваційних процесів. В умовах інфляції та переважання частки іноземних зразків на ринку матеріально-технічних ресурсів для сільського господарства потенційні можливості аграрних підприємств до самофінансування відтворення основних засобів в необхідних параметрах недостатні. Останніми роками стабільно зменшуються обсяги державної підтримки техніко-технологічного переоснащення аграрного виробництва. За таких обставин загострюється потреба в залученні інвестицій та позикових коштів. Цей процес супроводжується детальним дослідженням з боку інвестора та банку відповідно інвестиційної привабливості та кредитоспроможності потенційного об'єкту інвестування чи кредитування. Його діагностика передбачає ретро- та перспективний аналіз ряду показників, на значенні яких позначається врахована вартість основних засобів. Тому надзвичайно актуальним є питання об'єктивної оцінки основних засобів сільськогосподарського призначення як інформаційної основи для прийняття рішень інвесторами і кредиторами аграрних підприємств. Зважаючи на всю важливість основних засобів у процесі діяльності підприємства можна виділити основні завдання організації обліку, а саме (рис. 2.1).

Організація обліку основних засобів на ФГ «Дружба-Л» будується із урахуванням таких основних факторів:

- 1) довготривалого терміну використання об'єктів основних засобів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- 2) технічно багатокomпонентної та складної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах;
- 3) необхідність проведення ремонтів, модернізації, реконструкції основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку;
- 4) коштовність об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, наявності, а також обліку списання, які б забезпечували їх збереження у робочому стані.

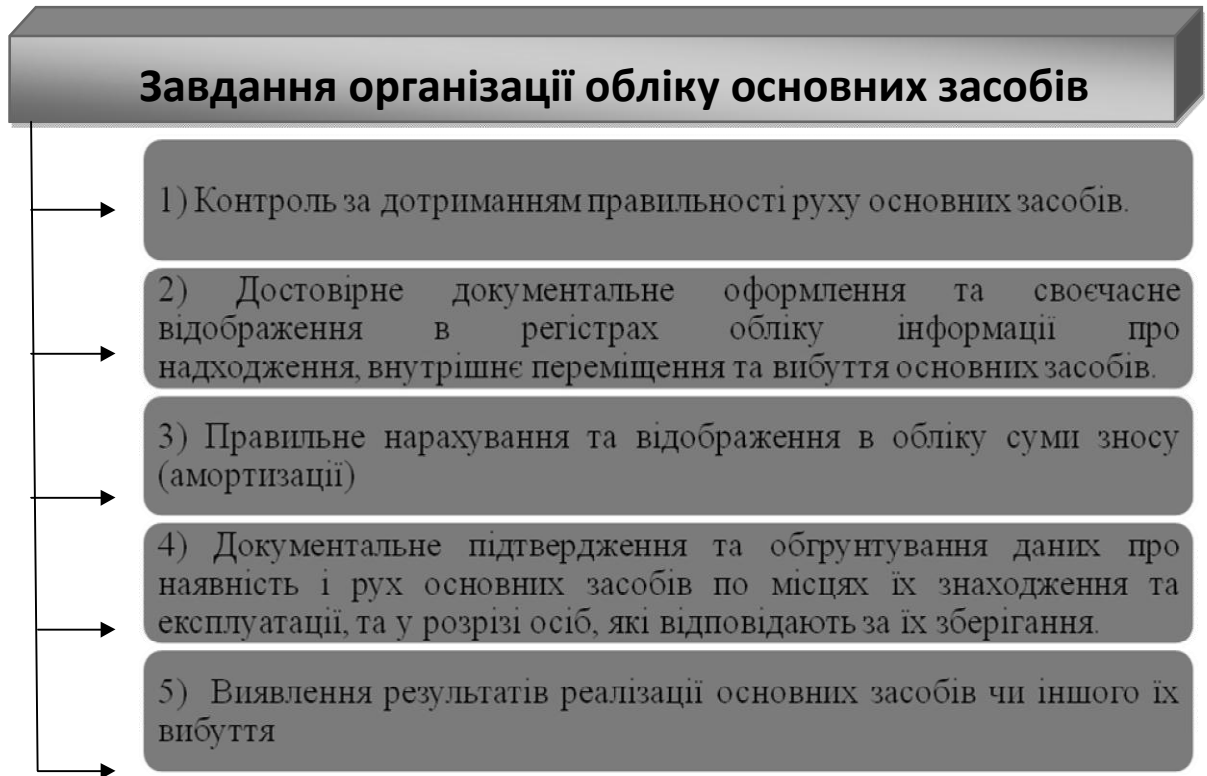
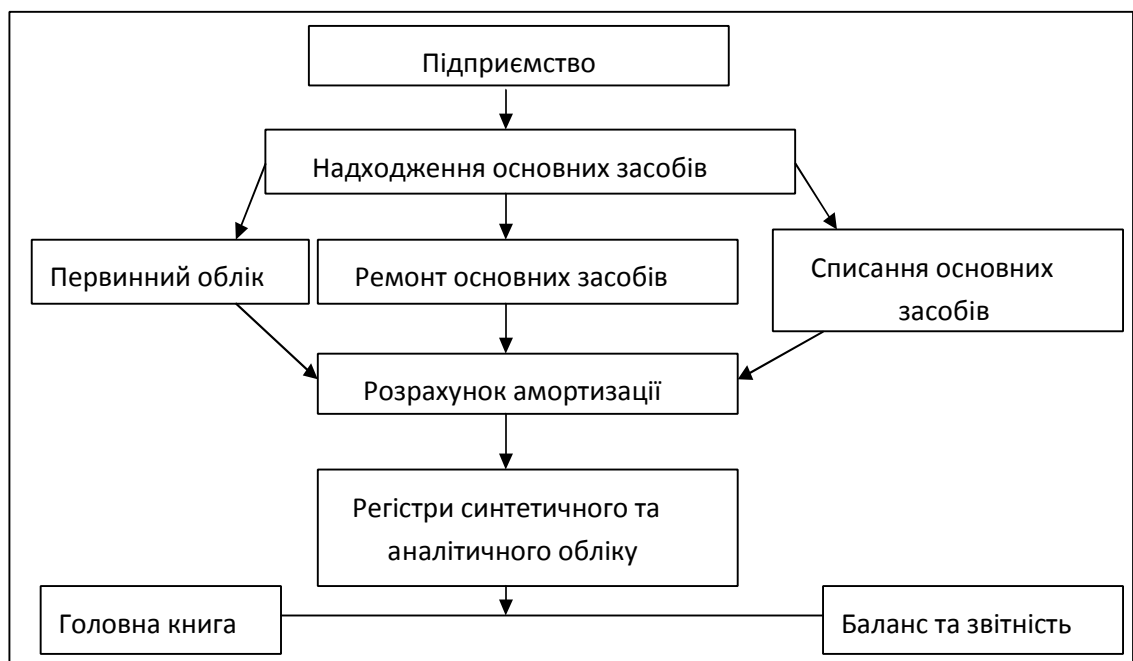


Рис.2.1. Завдання організації обліку основних засобів

Основні засоби приймають участь практично в усіх господарських операціях, тому їх облік слід організувати на усіх етапах руху, тобто, при надходженні, зберіганні та вибутті. Загальну схему відображення основних засобів можна відобразити схематично на рис. 2.2.



## Рис. 2.2. Організація обліку основних засобів

У ринковому середовищі, з розширенням кола та інформаційних потреб користувачів даних бухгалтерської звітності дедалі більшого значення і нових форматів набуває оцінка активів сільськогосподарських підприємств. Зокрема, з прийняттям П(С)БО виникли специфічні підходи до оцінки основних засобів. Так, основні засоби, які є внеском до статутного капіталу, безоплатно отримані або придбані за бартерними операціями, первісно обліковуються за справедливою вартістю. П(С)БО 7 передбачено переоцінку основних засобів з використанням індексу, розрахованого відношенням справедливої вартості об'єкта до його залишкової вартості. Окрім нарахування амортизаційних відрахувань та зносу, з метою визначення балансової вартості основних засобів здійснюють оцінку й облік втрат від зменшення їх корисності (або вигід від її відновлення). За П(С)БО 28 розрахунок таких втрат (чи вигід) потребує розрахунку суми очікуваного відшкодування активу, якою є більша з величин – чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу. Для розрахунку чистої вартості реалізації коригують вартість реалізації, якою зазвичай є ринкова вартість, на витрати на продаж. Теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень можливо розрахувати методами дохідного підходу експертної оцінки [64, 65].

Вище зазначене свідчить про значимість справедливої вартості для оцінки основних засобів в обліку та звітності. Однак постає питання щодо категорії справедливої вартості, порядку та методики її визначення. Стандартами обліку справедливу вартість визначено як суму, за якою може бути проданий актив за звичайних умов на певну дату. Згідно з додатком до П(С)БО 19 справедливою вартістю для нерухомості є ринкова вартість, для машин та обладнання – ринкова або залишкова відновлювальна, інших основних засобів – залишкова відновлювальна. Це дає підстави для висновку про доцільність застосування методологічних підходів експертної оцінки для визначення справедливої і чистої вартості реалізації основних засобів

сільськогосподарського призначення та теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від їх використання.

Зростання значення об'єктивної оцінки сільськогосподарського майна зумовлено макроекономічними потребами інформаційного забезпечення обґрунтування механізмів державного регулювання. Виваженість, обґрунтованість та ефективність аграрної політики залежать від достовірності й масштабності інформаційної бази про стан галузі, соціально-економічні явища та трансформаційні зміни, що в ній відбуваються. Модель формування ефективної системи державного регулювання аграрної сфери економіки поєднує в собі етапи аналізу і прогнозу розвитку галузі з вибором відповідних механізмів і заходів.

Маючи достовірну інформацію про вартість і стан галузевого основного капіталу, можливо визначати обсяги необхідних інвестицій на формування матеріально-технічної бази сільського господарства. Потреба в інвестиціях є індикатором стратегії розвитку галузі і відповідних державної інвестиційної, амортизаційної, кредитної політики, що визначають умови відтворення й оновлення основних засобів аграрного сектору.

Принципові положення, організаційні та методологічні засади експертної оцінки основних засобів обґрунтовані Міжнародними стандартами оцінки та стандартами оцінки окремих незалежних професійних організацій оцінювачів [62, 118] та визначені нормативно-правовими актами України. Вважаємо за необхідне конкретизувати методичні рекомендації з оцінки основних засобів сільськогосподарського призначення відповідно до специфіки галузі та особливостей таких об'єктів, які відносять до нерухомого та рухомого майна або оцінюють в складі цілісного майнового комплексу (агробізнесу) (рис. 2.3).

До нерухомого майна у матеріальній формі відносять основні засоби, які є земельними поліпшення у вигляді меліоративних споруд, будівель і споруд (для утримання худоби та птиці, зберігання врожаю, сільськогосподарської техніки тощо), передавальних пристроїв. Основні засоби, що є рухомим майном у матеріальній формі, – це

сільськогосподарська техніка (трактори, машини для обробітку ґрунту, внесення добрив, доїльні установки, інші види), транспортні засоби (вантажні, спеціальні та легкові автомобілі, причеи та напівпричеи тощо) й інші рухомі речі довгострокового використання. Основні засоби можна оцінювати в складі цілісних майнових комплексів та агробізнесу.

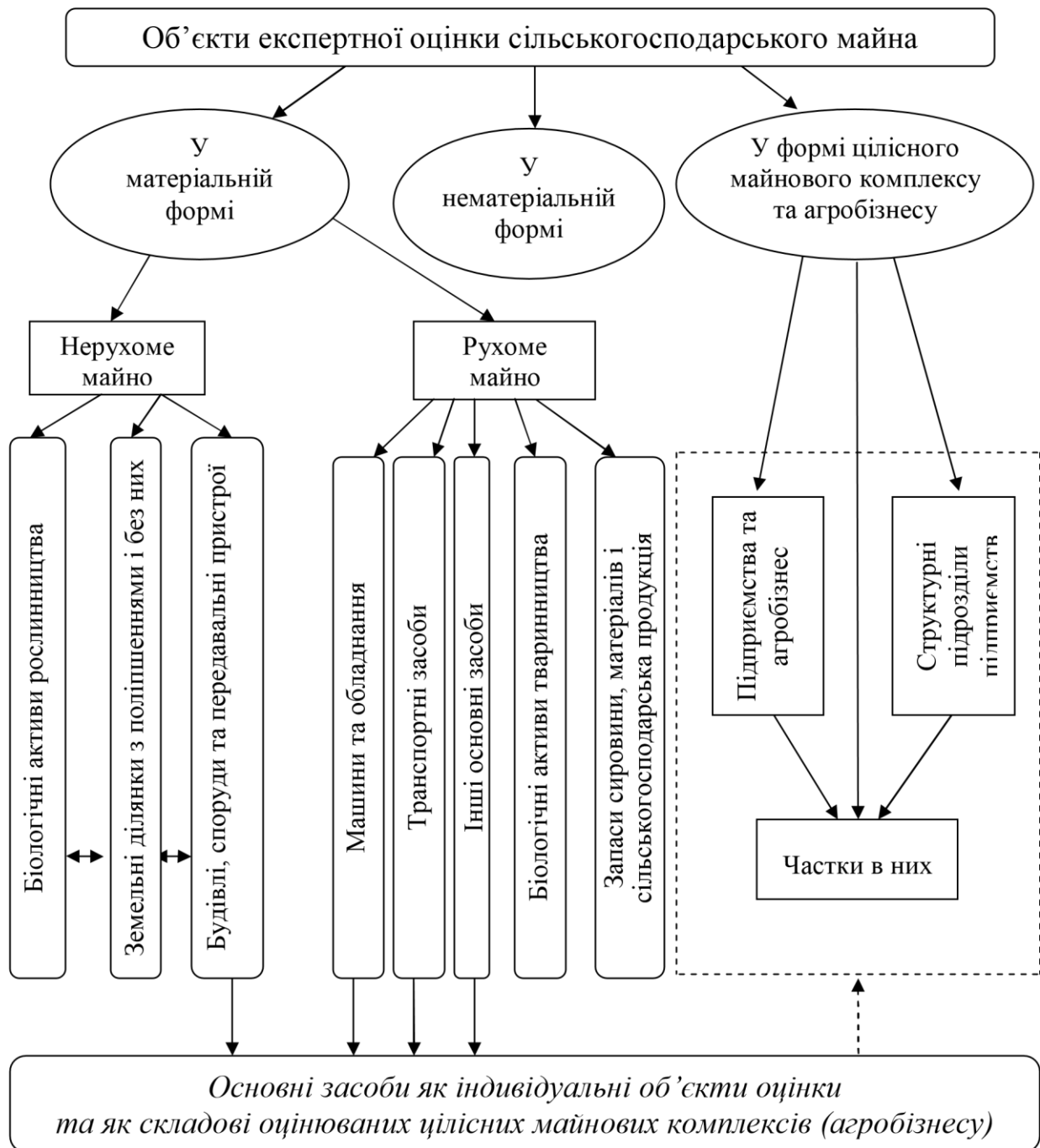


Рис. 2.3. Класифікація основних засобів в якості об'єктів експертної оцінки сільськогосподарського майна

При оцінці основних засобів сільськогосподарського призначення

важливими є природні фактори, зокрема клімат, типи ґрунтів, доступність або відсутність води для іригації, придатність місцевості для відгодівлі й розведення худоби, в тому числі для випасання. Також аналізують зовнішні макроекономічні та інституційні чинники. Дослідження внутрішніх і зовнішніх факторів здійснюється для обґрунтування варіантів використання майна у сільському господарстві щодо можливості дотримання принципу найбільш ефективного використання, в тому числі перспективного.

Оцінку основних засобів сільськогосподарського призначення здійснюють на основі загальноприйнятих принципів, за встановленою процедурою та з використанням стандартних методичних підходів і методів. Разом із тим, є потреба в обґрунтуванні пріоритетності застосування та в конкретизації методичних підходів експертної оцінки різних видів основних засобів сільськогосподарського призначення, зумовлених особливостями об'єктів оцінки, станом розвитку їх ринку на поточний момент. Рекомендаційна перевага певного методу має враховувати обов'язковість його застосування, як-то за МСО використання методів витратного (майнового підходу) при оцінці основних засобів сільськогосподарського призначення в складі фермерського бізнесу (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Методи експертної оцінки основних засобів сільськогосподарського призначення в Україні**

Об'єкти експертної оцінки	Рекомендаційна перевага при застосуванні методів експертної оцінки		
	у першу чергу	у другу чергу	мало застосовуються
<b><i>Основні засоби як індивідуальне сільськогосподарське майно</i></b>			
Будівлі та споруди виробничі	- прямого відтворення - заміщення	- зіставлення цін продажу	- прямої капіталізації доходу - непрямої капіталізації доходу
Будівлі та споруди загальновиробничого призначення	- зіставлення цін продажу	- прямої капіталізації доходу - непрямої капіталізації доходу	- заміщення - прямого відтворення

Будівлі та споруди не виробничі	- прямої капіталізації доходу - непрямої капіталізації доходу	- зіставлення цін продажу	- заміщення - прямого відтворення
Сільськогосподарські машини та обладнання, неколісні транспортні засоби	- зіставлення цін продажу - статистичного аналізу ринку	- прямого відтворення - заміщення	- непрямої капіталізації доходу
Колісні транспортні засоби (КТЗ)	- зіставлення цін продажу ідентичних КТЗ	- зіставлення цін продажу аналогічних КТЗ - мультиплікаторів	- методи витратного підходу
<b><i>Нерухомість, що містить земельні поліпшення у вигляді будівель і споруд</i></b>			
Сільськогосподарські угіддя з земельними поліпшеннями	<i>оцінка нерухомості:</i> - методи дохідного підходу <i>оцінка земельних ділянок:</i> - залишку для землі - розподілення доходу <i>оцінка земельних поліпшень:</i> - вартості відтворення - вартості заміщення	<i>оцінка нерухомості:</i> - методи порівняльного підходу <i>оцінка земельних ділянок:</i> - економічний - співвіднесення <i>оцінка земельних поліпшень:</i> - вартості відтворення - вартості заміщення - частки земельних поліпшень у вартості нерухомості	- зіставлення цін продажу - розвитку
Інші земельні ділянки з поліпшеннями	- економічний - співвіднесення	- залишку для землі - розподілення доходу	- зіставлення цін продажу - розвитку
Цілісні майнові комплекси, агробізнес та частки в них	- метод накопичення активів - вартості відтворення (заміщення) для оцінки основних засобів (за МСО обов'язкові для використання)	- дисконтування грошового потоку - прямої капіталізації доходу	- ринку капіталу - ринкових угод

\* Таблицю розроблено і удосконалено автором [56, с. 16–17].

У світі усталеною є практика оцінки нерухомості як цілісного предмета, що поєднує в собі елементи землі та земельних поліпшень. Такий підхід логічно відповідає сутності об'єкта оцінки. У вітчизняній практиці в сфері оцінки нерухомості існують проблеми внаслідок неузгодженості нормативно-правового регулювання. З одного боку, нормативні вимоги до оцінки нерухомості визначені Фондом державного майна України, з іншого – вимоги до оцінки земельних ділянок встановлені Державною службою з питань геодезії, картографії та кадастру України.

Подвійне регулювання оцінки земельних ділянок та нерухомості створює в оціночній діяльності проблеми організаційного та методологічного характеру. Така ситуація суперечить загальноприйнятим правилам оціночної діяльності, виробленим світовою практикою та історичним досвідом. Тому є потреба у запровадженні нормативно-правового та методичного забезпечення оцінки нерухомості як єдиного цілісного предмета та об'єкта оцінки.

Відповідно до вищенаведеного оцінку будівель і споруд слід здійснювати у контексті загальних засад оцінки нерухомості. Нерухомість сільськогосподарського призначення із земельними поліпшеннями є особливим об'єктом оцінки, яка поєднує загальні засади оцінки нерухомості, сільськогосподарського майна, земель сільськогосподарського призначення, земельних поліпшень. Тому слід чітко визначати юридичний статус елементів нерухомості, які можуть продаватись з різними правами, що актуально для аграрної нерухомості в Україні в умовах існуючого мораторію на продаж сільськогосподарських земель.

При оцінці будівель і споруд галузевого призначення враховують їх видову класифікацію: тваринницькі приміщення (для великої рогатої худоби, свиней, овець та кіз, птиці за видами, коней, кролів тощо); сховища (для картоплі, овочів, плодів, зернових, інших видів продукції); силосні та сінажні споруди; теплиці; склади для зберігання мінеральних добрив, агрохімікатів, вапняних матеріалів; будівлі комбикормових підприємств та цехів; гаражі; інші.

При дослідженні інформації щодо основних технічних та експлуатаційних характеристиках сільськогосподарської техніки можна використовувати інформацію Державної наукової установи «Український науково-дослідний інститут прогнозування та випробування техніки і технологій для сільськогосподарського виробництва імені Леоніда Погорілого». Важливо встановити відповідність сільськогосподарської техніки експлуатаційним, екологічним, правовим та наглядним вимогам, зокрема щодо умов і наявності обмежень на строки експлуатації



сільськогосподарської техніки.

Для оцінки сільськогосподарської техніки на ринковій базі пріоритетним є порівняльний підхід, при застосуванні якого застосовують інформацію щодо стану ринку подібних технічних засобів:

- ціни та тенденції зміни цін на техніку (дані засобів масової інформації, можна використовувати інформацію Переліку і граничних цін на сільськогосподарську техніку та обладнання, що затверджується Мінагрополітики України [109]);

- структура та суб'єкти ринків (доцільно використовувати дані форми статистичної звітності № 50-сг, яка містить інформацію про купівлю сільськогосподарськими підприємствами технічних засобів по виробниках);

- кількість та динаміка пропозицій продажу сільськогосподарської техніки;

- наявність нормативних актів, обмежуючих або стимулюючих розвиток та функціонування ринків продажу сільськогосподарської техніки (зокрема, це Державні цільові програми реалізації технічної політики в АПК та розвитку вітчизняного машинобудування для АПК, програми з розвитку агролізингу тощо);

- фактори попиту і пропозиції по окремих сегментах ринків продажу сільськогосподарської техніки з аналізом їх впливу на ціноутворення, Основними внутрішніми чинниками є структура сільськогосподарського виробництва за розмірами землекористування, посівами, поголів'ям, технологіями, та фінансові можливості сільгоспвиробників. До зовнішніх чинників, що є стимуляторами попиту і пропозиції, відносяться розміри та механізми державної підтримки, співвідношення цін на продукцію сільського господарства та техніку тощо.

Для отримання технічної, економічної та ринкової інформації використовують дані різних джерел: технічна і бухгалтерська документація на сільськогосподарську техніку; дані відділу механізації; Державний реєстр технічних засобів для АПК України; інформація Інспекції державного

технічного нагляду; Перелік і граничні ціни на сільськогосподарську техніку і обладнання; інформація інтернет-сайтів та джерел масової інформації: каталоги підприємств-виробників, дилерів, лізингових компаній тощо.

При прогнозуванні тенденцій на ринку сільськогосподарської техніки слід брати до уваги чинники, вплив яких позначається на попиті та пропозиції, і відповідно – ціні, що формується в певному економічному середовищі. На мікрорівні визначальними факторами потреби в технічних засобах є розміри і структура землекористування, поголів'я худоби та птиці, застосовувані технології виробництва сільськогосподарської продукції. Основним внутрішнім чинником попиту на матеріально-технічні ресурси для аграрного виробництва є фінансові можливості сільгоспвиробників. Значною мірою попит на сільськогосподарську техніку формується під впливом макроекономічних стимуляторів (депресантів), зокрема розмірів і механізмів державної підтримки, співвідношення зростання цін на сільськогосподарську продукцію та галузеві виробничі ресурси, загального інвестиційного клімату в аграрній сфері. При прогнозуванні тенденцій на ринку сільськогосподарської техніки слід враховувати той факт, що доволі впливовим депресантом чи стимулятором попиту на неї є зміна цін на сільськогосподарську продукцію та рівень паритетності в системі міжгалузевого обміну в АПК. Не менш важливим чинником попиту на технічні засоби для сільськогосподарського виробництва в Україні є розміри та механізми державної підтримки техніко-технологічного переоснащення галузі. Обсяги закупівлі сільськогосподарської техніки вітчизняними аграріями прямо корелюють з придбанням технічних засобів за державними програмами часткової компенсації їх вартості, здешевлення кредитів, придбання на умовах фінансового лізингу [47].

Основні засоби можна оцінювати в складі цілісних майнових комплексів та агробізнесу. В умовах ринкових відносин, перспектив запровадження ринку сільськогосподарських угідь в Україні та глобалізації економіки зростає необхідність об'єктивної оцінки майна та бізнесу в

аграрному секторі. Нині питання оцінки підприємницької діяльності в аграрній сфері України актуалізується у зв'язку з виходом вітчизняних сільськогосподарських формувань на міжнародні фондові ринки. Низький рівень матеріально-технічного забезпечення вітчизняних сільськогосподарських виробників зумовлює необхідність активізації інвестиційних процесів у сільському господарстві України, в тому числі шляхом кредитування, створення спільних підприємств та агропромислових формувань, залучення інвестицій юридичних і фізичних осіб. Невід'ємною інформаційною складовою організаційно-економічного механізму управління залученням інвестицій є вартісна оцінка майна та бізнесу як фактора капіталізації галузі. При цьому вартісна оцінка агробізнесу виступає індикатором інвестиційної привабливості сільськогосподарської діяльності. У сукупності це обумовлює необхідність обґрунтованої методики й удосконалення практики оцінки цілісних майнових комплексів та бізнесу в галузі сільського господарства.

На сьогоднішній день ФГ «Дружба-Л» обліковує основні засоби у розрізі наступних субрахунків: (Табл. 2.2)

*Таблиця 2.2*

**Витяг з робочого плану рахунків ФГ «Дружба-Л»**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва
10	Основні засоби	103	Будинки, споруди та передавальні пристрої
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		109	Інші основні засоби

Як бачимо, з усього переліку субрахунків, на ФГ «Дружба-Л» виділяють лише п'ять – будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар та інші основні засоби.

Одним із найважливіших завдань обліку при надходженні основних засобів на підприємство є достовірне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових реєстрах, їх внутрішнє переміщення, та вибуття.

Облік руху основних засобів ведеться за допомогою типових форм первинної облікової документації, що затверджені методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року №561 [57].

Згідно наказу Міністерства фінансів України № 561 введення в експлуатацію придбаних та створених, зарахованих, та інше надходження основних засобів проводиться відповідно до Акту приймання-передання основних засобів типової форми № ОЗ-1, який складається комісією, яка призначається наказом керівника підприємства [4, с. 135].

Форма ОЗ -1 має широке використання і на її підставі оформляється:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- передача об'єктів основних засобів з складу в експлуатацію;
- внутрішнє переміщення основних засобів з одного підрозділу до іншого; - виключення об'єктів з складу основних засобів при передачі іншому підприємству [18, с.25].

Зазначимо господарські операції, які пов'язані з надходженням основних засобів різними способами у ФГ «Дружба-Л». (Табл. 2.3)

Таблиця 2.3

**Господарські операції по надходженні основних засобів на підприємство**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання основних засобів за плату			
1.	Відображення суми за договором постачання	15	63
2.	Відображення суми ПДВ	641	63
3.	Відображення сум за надані послуги та витрати, пов'язані з придбанням основного засобу	15	685

4.	Відображення суми ПДВ за надані послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основного засобу	641	685
5.	Відрахування до пенсійного фонду при придбанні легкових автомобілів	15	651
6.	Зарахування об'єкта до складу основних засобів	10	15
Будівництво об'єкта основних засобів			
Підрядний спосіб:			
1.	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядних організацій	15	63
2.	Відображення суми ПДВ у рахунка підрядних організацій	641	63
3.	Одержання цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, різні фонди)	31	48
4.	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	63	31 69
5.	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10	15

*Продовження табл. 2.3*

1	2	3	4
Господарський спосіб:			
1.	Відображення фактичних затрат на спорудження і виготовлення основних засобів	15	23, 65, 66, 205
2.	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10	15
Внесок до статутного капіталу:			
1.	Відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах	46	40
2.	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10	46
3.	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	15	685
4.	Відображення суми ПДВ за витратами на транспортування, монтаж.	641	685
5.	Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесено до статутного капіталу	10	15
Безоплатне одержання основних засобів:			
1.	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів (термін експлуатації 5 років)	10	424
2.	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	15	685
3.	Сума ПДВ на послуги з транспортування і монтажу	641	685
4.	Зарахування витрат до складу первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	15
5.	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	424	745
Отримання основних засобів в обмін на неподібні активи:			

1.	Отримання основних засобів в обмін на готову продукцію	15	701
2.	Зарахування до складу основних засобів	10	15
3.	Собівартість відвантаженої готової продукції	90	26

У бухгалтерському обліку реалізація основних засобів здійснюється в загальному порядку, передбаченому для реалізації активів, незалежно від групи, до якої належать основні засоби, що реалізуються.

Зважаючи на те, яким способом на підприємство можуть надходити основні засоби, можна прослідкувати відмінності у формуванні первісної вартості основних засобів за міжнародними та національними стандартами. (табл. 2.4.) [21, с. 102].

Таблиця 2.4

**Формування первісної вартості основних засобів за міжнародними та національними стандартами**

Напрямок	МСБО 16	П(С)БО 7
1	2	3
Придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
Обмін або негрошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обмінні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю.
За рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування було пов'язане з	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих об'єктів вартість цих

	придбанням саме цього об'єкта. Облік отриманих грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.	активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
За рахунок пайових інструментів	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу, якщо грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів розглядаються тільки у контексті виплат працівникам.
Як внесок до статутного капіталу	Не передбачено.	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів.

\*сформовано на основі [21].

Об'єкт основних засобів вилучається з активів у разі його вибуття внаслідок:

- безоплатної передачі;
- невідповідності критеріям визнання активом.

Відповідно до П(С)БО 7 однією з причин вилучення зі складу активів об'єкта основних засобів є його невідповідність критеріям визнання активу, що тягне за собою ліквідацію такого об'єкта. Різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу списується на витрати звітного періоду, в якому відбулася ліквідація об'єкта. [21].

Процес заповнення реєстрів обліку основних засобів зобразимо схематично на рис. 3.3.

Суми з кредиту рахунка 63 записують у звіт на основі журналу-ордера №3 В с.-г.

По кожному об'єкту (аналітичному рахунку) в Звіті відображають списання витрат по кредиту рахунка 15 за фактичною собівартістю і кошторисною вартістю в дебет рахунка 10.

Таблиця 2.5

**Бухгалтерські записи з відображення в бухобліку основних засобів при вибутті**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Визнання основних засобів як таких, що утримуються для продажу</b>			
1.	Залишкова вартість основних засобів	286	10
2.	Знос основних засобів	131	10
<b>Ліквідація основних засобів</b>			
1.	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
2.	Знос ліквідованих основних засобів	131	10
3.	Витрати пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66, 65
4.	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746
<b>Передача основних засобів, як внесок до статутного капіталу інших підприємств</b>			
1.	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
2.	Знос ліквідованих основних засобів	131	10
3.	Витрати пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66, 65
4.	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746
<b>Передача основних засобів, як внесок до статутного капіталу інших підприємств</b>			
1.	Залишкова вартість переданих основних засобів	14	40
2.	Знос переданих основних засобів	131	46
<b>Списання нестач, псування або загибелі основних засобів</b>			
1.	Залишкова вартість списаних основних засобів в результаті виявлення нестач	976	10
2.	Знос списаних основних засобів	131	10
3.	Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою	375	746
4.	Списано залишкову вартість основних засобів, що загинули внаслідок надзвичайних подій	99	10
5.	Знос списаних основних засобів	131	10
<b>Переведення операційної нерухомості до інвестиційної</b>			
1	Списано знос по операційній нерухомості	131	135
2	Списано первісну вартість операційної нерухомості	100	103



Синтетичний облік капітальних інвестицій ведуть в журналі-ордері №4 Б с.-г., де записують кредитові обороти по рахунку 15 в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

Записи здійснюють у хронологічному порядку на підставі первинних документів або листів-розшифровок. В кінці місяця підбивають підсумки обороту за місяць по кореспондуючих рахунках та загалом по рахунку 15 і після порівняння їх з даними по кореспондуючих рахунках в інших облікових реєстрах. Суми переносять у Головну книгу.

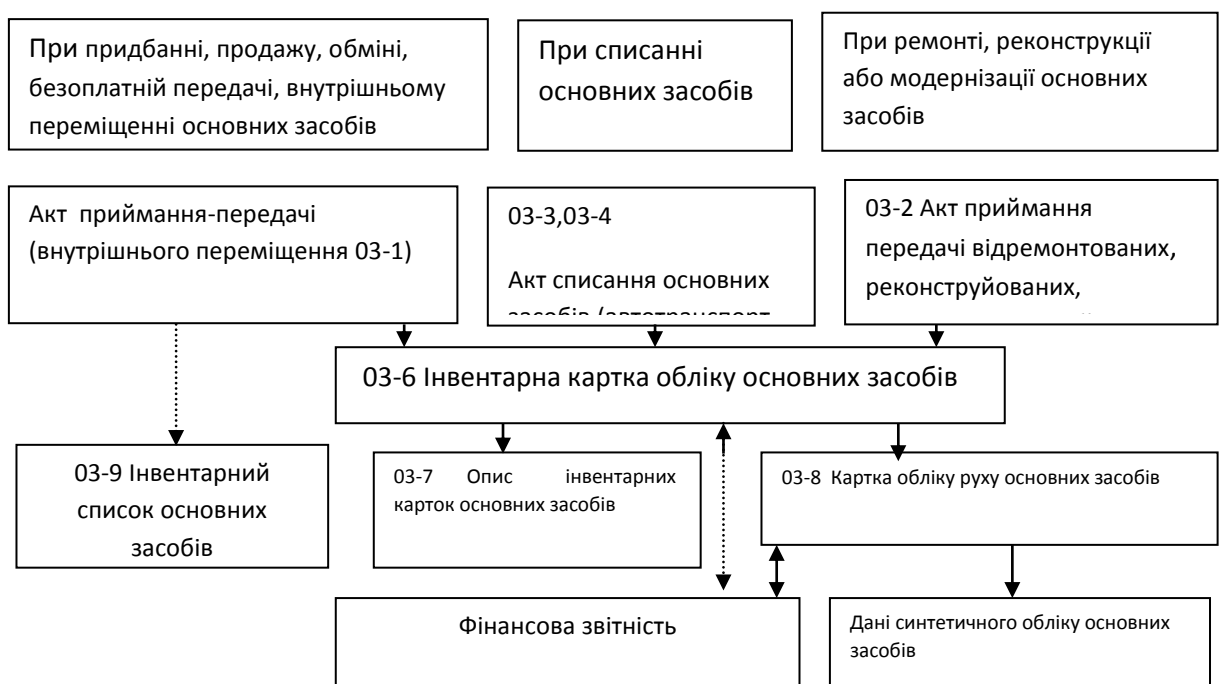


Рис. 2.4. Схема процесу заповнення реєстрів обліку основних засобів

Таким чином, для ведення обліку надходження, зберігання та переміщення основних засобів важливе місце має правильна його організація та достовірність даних, які відображаються. А при формуванні вартості це включення всіх понесених витрат, та співвідношення національних та міжнародних стандартів, оскільки, дуже часто в обліку виникають суперечливі ситуації, через невідповідність, іноді протиріччя національних та міжнародних стандартів обліку.

### **2.3. Удосконалення амортизаційної системи в Україні та їх вплив на процеси відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств**

Для розвитку сільськогосподарських підприємств України, як свідчить передова практика, надважливими є техніко-технологічне переозброєння аграрного виробництва. Це вимагає активізації інноваційно-інвестиційних процесів, великомасштабних капіталовкладень у матеріально-технічну базу суб'єктів господарювання. Значимим інструментом регулювання процесів простого відтворення основних засобів є обґрунтована амортизаційна політика, як складова організаційно-економічного механізму управління відтворенням на мікрорівні, у поєднанні з державним регулюванням відтворювальних процесів.

Амортизаційна політика має бути спрямована на стимулювання прискореного відтворення галузевих основних засобів, що можливо за нормальних умов покриття всіх витрат виробництва сільськогосподарської продукції, у тому числі спожитого основного капіталу. Відшкодування витрат реальне за наявності паритету цін на продукцію фондоутворюючого та аграрного секторів. Такі чинники сприятимуть активізації капітальних вкладень на основі інноваційних проектів.

Нині в багатьох вітчизняних аграрних підприємствах спостерігається недостатній рівень оновлення основних виробничих засобів, передусім пасивної їх частини, через відсутність достатніх обсягів коштів. Фінансова неспроможність аграріїв визначальною мірою є наслідком багаторічних цінових диспропорцій між галузевою продукцією та матеріально-технічними ресурсами сільськогосподарського призначення. Це впродовж тривалого періоду зумовлювало відсутність не лише розширеного, але навіть і простого відтворення ресурсного потенціалу аграрних підприємств, а слабкість її матеріально-технічної бази – низьку ефективність виробництва.

Зростанню фінансових та капітальних вкладень у сільськогосподарську сферу може сприяти виважена макро- та мікроекономічна амортизаційна

політика. Державна амортизаційна політика являє собою сукупність законодавчо закріплених і нормативно врегульованих принципів і методів нарахування амортизації, стимулів по використанню коштів амортизаційного фонду та інструментів по їх реалізації на мікрорівні. Амортизаційна політика на мікрорівні – це сукупність прийомів і методів, обраних підприємством для розрахунку амортизаційних відрахувань як витрат основного капіталу в процесі виробництва, а також сукупність управлінських рішень щодо поступової трансформації нарахованих амортизаційних відрахувань в оборотні активи та реальне джерело інвестицій. Свиноус І. В. амортизаційну політику розглядає як реальний інструмент управління відтворенням основних засобів, який потребує обґрунтування методичних підходів і практичних рекомендацій щодо норм, методів, термінів амортизації та використання амортизаційних відрахувань [115]. Таку ефективну політику розробляють на основі чіткого розуміння функцій амортизації з урахуванням сучасних соціально-економічних умов розвитку галузі та інституційної архітектоніки амортизаційної системи.

Категорія амортизації є доволі складною і багатогранною, пов'язаною з різними аспектами економічних процесів щодо відтворення основних засобів. Амортизаційні відрахування, як складова собівартості продукції, мають відображати реальні затрати основного капіталу у виробничому процесі. При обґрунтуванні відтворювальної ціни сільськогосподарської продукції розмір нарахованої амортизації має забезпечувати відшкодування спожитого основного капіталу. Процес реалізації продукції супроводжується перетворенням амортизаційних відрахувань у фінансове джерело інвестицій – кошти амортизаційного фонду. Витрачання коштів амортизаційного фонду на придбання основних засобів забезпечує їх просте відтворення.

Економічна суть амортизації виявляється у перенесенні вартості основних засобів на створювану продукцію з метою відшкодування цієї вартості для подальшого продовження наступного виробничого циклу. Амортизація виступає як: наслідок і вартісна форма зносу засобів праці;

джерело відшкодування тієї частини їх вартості, що спожита в процесі виробництва; фінансова база натурального відшкодування частини спожитої вартості й повного оновлення основних засобів, які вибувають з виробництва. В основі амортизації, як економічного процесу, фізичні закономірності зношування засобів праці.

Значимість амортизаційної системи як чинника інвестиційного зростання пов'язана з тим, що амортизаційні відрахування мають бути найбільшим джерелом фінансування капіталовкладень. Саме вони забезпечують постійність обороту й оновлення елементів основного капіталу.

В сучасних умовах функціонування сільськогосподарських підприємств України є потреба в розробці напрямів забезпечення необхідних параметрів відтворення з урахуванням макроекономічних та інституційних змін. Особливої актуальності ці питання набули через скорочення фондозабезпеченості аграрного виробництва в реформаційний та постреформенний періоди, зокрема через прорахунки амортизаційної політики.

Формування оптимальної амортизаційної політики як у державі, так і на підприємстві потребує ретро- та перспективної оцінки розвитку амортизаційної системи через призму її базисних структуроутворюючих економічних інституцій та їх взаємозв'язків. Кількісний і якісний аналіз економічних процесів у контексті основних положень інституціоналізму забезпечує обґрунтованість економічної політики на перспективу з метою створення необхідних умов для розширеного відтворення основних засобів аграрних підприємств. Як доводять дослідники, «стан основних засобів як економічного ресурсу тривалого користування та обмеженої замінності має надзвичайно високу залежність від фактора ретроспективи» [111, с. 370]. Тому є потреба у ретроспективній оцінці системи капіталоутворення для основних засобів, зокрема її амортизаційної складової.

За часів командно-адміністративної економічної системи в Україні їй відповідала амортизаційна політика, яка полягала у розробці та затвердженні

єдиних норм амортизації та показників введення і вибуття основних фондів на макрорівні з їх обов'язковим застосуванням підприємствами. Вона реалізовувалася через створення централізованого амортизаційного фонду за рахунок вилучених коштів сільськогосподарських підприємств у розмірі амортизаційних відрахувань з їх цільовим використанням.

Перші спроби побудови амортизаційної системи в СРСР припали на 20-ті роки ХХ ст. У 1923 р. було прийнято норми амортизації, які залежно від стану економіки змінювалися в 1930 та 1938 рр. Ці норми були встановлені лише для промисловості, недостатньо диференційовані за її галузями і видами основних засобів, не повною мірою відображали реальний знос. Питання амортизації основних засобів сільського господарства не стояло на порядку денному.

Для основних засобів аграрного сектору амортизаційні норми були введені в дію лише з 1963 р. По іншим галузям ці норми оновили шляхом поглиблення диференціації (в розрізі 1089 видів основних фондів), підвищення і розподілу окремо для повного відтворення та капітального ремонту. На відміну від попередніх, ці норми розробили з урахуванням переоцінки основних фондів. Разом із тим закони економічного розвитку вимагали подальшого удосконалення амортизаційної системи. Практичне застосування затверджених у 1963 р. норм амортизації виявило невідповідність багатьох із них характерові й обсягу зносу та недостатнє обґрунтування їх співвідношення на капітальний ремонт і реновацію. У цих нормах практично не враховувалися фактори морального зносу, наростаючий в зв'язку із стрімким розвитком науки і техніки [20].

Деяко уточнені й більш диференційовані норми амортизаційних відрахувань введено в дію з 1974 року [73]. Встановлені норми були досить високими, і відповідні зміни в амортизаційній системі позитивно позначились на параметрах відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств, які в 1970–1980-ті роки активно розширювали машинно-тракторний парк, будували тваринницькі ферми. В комплексі з цими

Нормами було прийняте Положення щодо порядку планування, нарахування і використання амортизаційних відрахувань [73], який відповідав командно-адміністративним методам управління.

У 1991 р. запроваджено Єдині норми амортизаційних відрахувань, які де-факто застосовували до 1994 р., а де-юре чинні понині [76]. Цим документом були відмінені норми на капітальний ремонт, встановлено їх лише на повне відновлення шляхом заміни попередньо діючих й не завжди в напрямі збільшення.

Саме в період 50–90-х років ХХ ст. у більшості розвинених країн світу амортизаційна політика забезпечувала прискорене оновлення матеріальнотехнічної бази аграрного виробництва в напрямі науково-технічного прогресу. Дозвіл на нарахування амортизації за прискореною схемою і в скорочені строки регламентовано як бухгалтерськими, так і, що дуже важливо, податковими нормативно-правовими актами.

У 1994 р. з прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизаційна система із економічної трансформувалася переважно у фіскальну [93]. Закон передбачав певні нововведення стосовно амортизаційної політики: розподіл основних фондів на надто укрупнені групи; порядок нарахування амортизації із застосуванням нових норм для визначених груп; амортизаційні відрахування, які раніше відносили на витрати виробництва, набувають форми податкової пільги для зменшення скоригованого валового доходу підприємств; особливий порядок індексації вартості основних фондів відповідно до скоригованого у напрямку зменшення рівня інфляції. Відповідно до цього Закону амортизація втрачає головну економічну функцію забезпечення простого відтворення.

Одним з основних положень податково-амортизаційної політики став порядок нарахування амортизації, за яким амортизаційні відрахування слід розраховувати як добуток балансової залишкової вартості основних фондів і встановлених у відсотках норм амортизації. Починаючи з 1997 р., основні фонди поділяються на три групи: 1 – будівлі, споруди та передавальні

пристрої; 2 – транспортні засоби, меблі, конторське (офісне) обладнання, побутові електромеханічні прилади та інструменти, інформаційні системи; група 3 – інші основні фонди, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження. Річні норми амортизаційних відрахувань для цих груп встановлено відповідно 5 %, 25 і 15 % [93].

З листопада 1997 р. змінами до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» уточнено класифікаційні групи основних фондів і норми амортизаційних відрахувань. Замість річних вводяться квартальні норми амортизації від балансової вартості основних фондів: для першої групи – 1,25 %; для другої – 6,25; для третьої групи – 3,75 %. Дозволялося застосовувати прискорену амортизацію основних фондів групи 3, за винятком тих платників податку, що випускають продукцію, ціни на яку встановлюються державою, або які визнані монополістами на ринку.

Протягом 90-х років ХХ ст. внаслідок амортизаційної політики, підпорядкованої фіскальним цілям, втрачено об'єктивну основу для виміру споживання основного капіталу, яке відшкодовується шляхом амортизації. Через це та інфляційні процеси у аграрних підприємствах амортизаційні відрахування майже повністю втратили своє основне призначення і не стали головним джерелом навіть простого відтворення основних засобів.

Певні позитивні зрушення пов'язані з прийняттям у 2000 р. П(С)БО 7 «Основні засоби», до норм якого поступово було адаптовано податкове законодавство. За П(С)БО 7 нарахування амортизації в обліку можливе за кожним об'єктом основних засобів, надається можливість застосування альтернативних методів нарахування амортизації з самостійним обранням найприйнятніших відповідно до особливостей об'єкта основних засобів та очікуваних економічних вигод від його використання. Обрані підприємством методи становлять основні положення його облікової амортизаційної політики, що затверджується відповідним наказом [67].

При виборі оптимального методу нарахування амортизації слід

враховувати досвід використання різних видів основних засобів, дотримувати принцип нарахування та відповідності доходів і витрат для максимально реального відображення зносу об'єкта в певний період. При цьому до уваги беруть різні фактори: інтенсивність експлуатації об'єкта, темпи фізичного зношування, рівень схильності до морального зносу, очікуваний строк корисного використання, економічну ситуацію в державі та галузі, фінансові показники підприємства. П(С)БО 7 дозволено до використання рівномірний та прискорені методи амортизації, кожен із яких зі своїми перевагами й недоліками є оптимальним і економічно виправданим для конкретного виду та об'єкта основних засобів, враховуючи внутрішні й зовнішні чинники сільськогосподарської діяльності.

В такий спосіб було започатковано формування інституційних засад амортизаційної системи, здатної сприяти врегулюванню процесу відтворення основних засобів. Проте на мікрорівні не достатньо було усвідомлено значимість обґрунтованої амортизаційної політики. Така позиція управлінських структур сільськогосподарських підприємств певною мірою пов'язана з існуючою до 2015 р. неузгодженістю норм бухгалтерського і податкового законодавства. Здебільшого користувачами звітності підприємств є державні контролюючі органи, тому немає потреби, а головне – необхідності, у застосуванні інших підходів до нарахування амортизації, окрім встановлених нормативними актами у сфері оподаткування. Внаслідок цього нарахування амортизації в більшості сільськогосподарських підприємств, незалежно від системи їх оподаткування, здійснювалося за традиційною податковою схемою. Незважаючи на важливість прийняття П(С)БО 7 для нормативно-правового підґрунтя реформування амортизаційної системи, на практиці до 2011 р. це не дало очікуваних результатів. Серед причин - нестача реальних коштів у сільськогосподарських підприємств для активного інвестування в основний капітал.

Позитивним моментом П(С)БО 7 було затвердження методологічних засад нарахування відповідних реальному зносу амортизаційних відрахувань,



як базисних положень відтворювальної амортизаційної системи, з їх подальшою імплементацією в податкове законодавство.

Так, норми бухгалтерських стандартів та адаптованих до них положень податкового законодавства визначають амортизаційну політику лише в частині нарахування амортизаційних відрахувань, що є витратами сільськогосподарського виробництва, які включають до собівартості продукції. Водночас важливим регулятором процесів відтворення, як складової амортизаційної політики, є стимулювання використання коштів амортизаційного фонду. За нормативно-правовими актами колишнього СРСР вимагалось використання коштів амортизаційного фонду безпосередньо на оновлення основних засобів. В іншому випадку до підприємств застосовували штрафні санкції.

Сучасна амортизаційна політика теж потребує удосконалення в частині стимулювання цільового використання амортизаційних коштів. Недоліком тодішньої системи була централізація амортизаційного фонду, що автоматично передбачало неможливість реалізації права власності на ці кошти повною мірою. Тому основним принципом державної амортизаційної політики має бути заборона на централізоване вилучення коштів амортизаційного фонду шляхом закріплення права самостійного розпорядження такими коштами безпосередньо суб'єктами господарювання. Така норма передбачена Концепцією амортизаційної політики та ПКУ, що надзвичайно важливо. Разом із тим державна амортизаційна політика не є цілісною, оскільки її арсенал не містить необхідних стимулів щодо оновлення основних засобів з урахуванням досягнень науково-технічного прогресу, політики енергозбереження й екологізації сільськогосподарського виробництва.

Реформування амортизаційної системи в Україні має проводитись в руслі податкової, інвестиційної, кредитної та бюджетної політики держави. Необхідно стимулювати інвестування коштів у придбання новітніх сільськогосподарських машин і обладнання, будівництво тваринницьких

комплексів за сучасними зразками. Для цього на законодавчому рівні слід передбачити податкові пільги, зорієнтовані на цільове інвестиційне та інноваційне використання нарахованої амортизації. З метою стимулювання попиту на галузеві основні засоби пільгове оподаткування може поширюватись і на вітчизняні машинобудівні підприємства, якщо вони випускають якісно досконаліші засоби праці, що відповідає світовим стандартам. Враховуючи нинішню недостатню платоспроможність агроформувань, доцільно поряд із податковими стимулами активно використовувати механізми прямої бюджетної підтримки оновлення матеріально-технічної бази аграрного сектору. Сільськогосподарським підприємствам держава могла б сприяти у пільговому кредитуванні та лізингу придбання основних засобів у розмірі використаних ними амортизаційних відрахувань за призначенням. Комплексність цих заходів дасть можливість сформувати в державі амортизаційну систему інвестиційного спрямування.

З цією метою слід розробити і прийняти низку нових та внести зміни до чинних нормативно-правових актів, спрямованих на стимулювання інвестиційних процесів та забезпечення прискореного розширеного інноваційного відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств, зокрема:

- в розвиток Концепції амортизаційної політики прийняти Закон України «Про амортизацію», яким визначити методичні засади нарахування амортизації відповідно до реальних виробничих витрат основного капіталу і відновної вартості основних засобів, унормувати стимулювання цільового використання коштів у розмірі амортизаційних відрахувань;
- адаптувати нормативні положення Податкового кодексу України та стандартів бухгалтерського обліку щодо амортизації основних засобів до Концепції амортизаційної політики;
- проводити амортизаційну політику в поєднанні з податковою, інвестиційною і кредитною в напрямі інноваційного оновлення основних засобів;

- забезпечити стимулювання використання підприємствами амортизаційних відрахувань за прямим цільовим призначенням. Це передбачає запровадження амортизаційних стимулів, у тому числі податкових і кредитних пільг при інвестиційному використанні сум амортизаційних відрахувань. Передбачити надання сільськогосподарським товаровиробникам пільгове позикове фінансування (кредити та лізинг) на оновлення галузевих основних засобів у розмірі обсягів амортизації, що спрямовується підприємствами на капітальні вкладення;
- передбачити відстрочення сплати податків та їх зменшення при інноваційному використанні нарахованої амортизації;
- забезпечити реалізацію правових норм Концепції амортизаційної політики щодо активізації інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання державними програмами розвитку сільського господарства;
- урегулювати в Україні практику переоцінки основних засобів відповідно до їх відновної вартості;
- розробити рекомендаційні диференційовані норми амортизації для різних видів і груп основних засобів сільськогосподарського призначення з урахуванням оптимального методу амортизації, строків їх ефективного корисного використання, фактичного рівня і потреби фондозабезпечення галузі, реального фінансово-майнового стану аграрних підприємств.

Амортизаційна політика сільськогосподарських підприємств повинна забезпечити процес відтворення матеріальної основи процесу виробництва, ґрунтуючись на таких положеннях:

- застосування прискорених методів амортизації тих основних засобів, які потребують якнайшвидшого оновлення;
- узгодження амортизаційної політики з політикою управління грошовими потоками з метою використання коштів амортизаційного фонду за прямим призначенням – на придбання основних засобів, що формують оптимальний рівень фондозабезпеченості аграрного виробництва;
- проведення постійної переоцінки балансової вартості основних засобів

відповідно до рівня їх вартості відновлення;

- списання основних засобів, утримання та використання яких є економічно недоцільним, або ж якщо це надлишкове майно.

Реалізація можливостей амортизаційної політики в регулюванні процесів відтворення, що ґрунтується на розумінні суті амортизації, допоможе активізувати інвестиційні процеси й оновити основні виробничі засоби вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

### **РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

#### **3.1. Методичні засади дослідження аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах інституційних змін**

При дослідженні аналізу основних засобів слід застосовувати весь методологічний інструментарій економічної науки, який дозволить максимально глибоко проаналізувати відтворювальні процеси і виявити причини, що обумовлюють тенденції і параметри відтворення. Від об'єктивності інформації про сучасний стан та тенденції фондозабезпеченості і відтворення основних засобів в аграрному секторі залежить обґрунтованість інвестиційної, амортизаційної, кредитної політики держави і окремого підприємства.

Методичні засади дослідження аналізу основних засобів сільського господарства за їх видами і типами підприємств розкриті в роботах Б. Й. Пасхавера [79], Г. М. Підлісецького [81, С. 52–117], П. А. Лайка [44]. Аналізу відтворення технічного потенціалу аграрного виробництва із застосуванням відповідних показників і методів присвячені роботи В. В. Іванишина [33], Я. К. Білоуська та інших.

Багатогранність і довготривалість процесу відтворення основних засобів зумовлює необхідність застосування цілого арсеналу показників, серед яких виділяють основні, дублюючі і додаткові.

Основними вважаються показники, аналіз яких свідчить про результат відтворення. Їх наявність має бути достатньою для висновку про характер управління відтворенням. Зазвичай для їх розрахунку використовують вартісні показники руху основних засобів. В сучасних умовах є певні аналітичні проблеми з використанням цих показників, тому є потреба у застосуванні дублюючих показників. Роль дублюючих показників полягає у підтвердженні результатів аналізу за основними показниками. Критерієм доцільності застосування таких є відповідність методології дослідження і рівень трудомісткості. У випадку можливої подвійності висновків, зроблених за основними показниками, є потреба у застосуванні додаткових показників. Вони необхідні для забезпечення об'єктивності і коректності висновків про параметри відтворення основних засобів.

Застосування всього арсеналу показників забезпечує збалансованість їх системи, яка слугує інструментом тактичного та стратегічного управління відтворенням в коротко, середньо та довгостроковій перспективі. Узагальнено показники аналізу стану та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств представлено в таблиці 3.1.

Суть цих показників, порядок їх розрахунку і методи аналізу досить ґрунтовно розкриті в навчальній та науковій літературі. Основними, дублюючими і додатковими показниками, що характеризують стан забезпечення сільськогосподарських підприємств основними виробними засобами, є: динаміка їх вартісних та кількісних параметрів; їх структура за різними класифікаційними ознаками; рівень зносу і придатності пооб'єктно, за видами і сукупно; рівень фондооснащеності 1 га сільськогосподарських угідь та фондоозброєності праці 1 працівника, тощо. Для діагностики фактичних параметрів відтворення застосовують порівняння в динаміці та між собою рівнів надходження і вибуття основних засобів, оновлення і ліквідації, за результатами порівняння яких можна проаналізувати приріст основного капіталу. Відтворення характеризується періодичністю оновлення основних засобів, під яким розуміють циклічний безперервно повторюваний

через певний період часу процес замін зношених основних засобів на нові аналоги або сучасні більш продуктивні та економічні моделі.

При аналізі відтворення увагу слід приділяти динамічному опису всіх стадій відтворення та дослідженню їх узагальненого результату. Причому останнє є надзвичайно важливим і потребує дослідження факторного впливу на нього внутрішніх та зовнішніх чинників діяльності підприємства.

Такий підхід на сьогодні є актуальним і виправданим з ряду причин. По-перше, дослідження кожної окремої стадії є доволі трудомістким процесом, яке утруднюється через брак необхідної інформації, проблеми достовірності і зіставності даних за окремими стадіями відтворення, розірваними в часі. По-друге, результативні показники інвестиційної стадії відтворювального процесу, по суті є узагальненим синтетичним результатом всіх стадій, прямим наслідком своєчасності їх проходження.

Таблиця 3.1

**Показники та методи аналізу відтворення основних засобів \***

Показники аналізу відтворення основних засобів		
Стадія відтворення	Показники (індикатори) в статичі та динаміці	Основні показники - чинники
Стадія формування	фондооснащеність 1 га сільськогосподарських угідь (у вартісних і кількісних показниках з розрахунку на 1 га відповідних сільськогосподарських угідь чи посівних площ відповідних культур);	показники діяльності підприємства: структура джерел формування основних засобів (співвідношення власного і позикового капіталу); рентабельність виробництва; чисті грошові потоки (сума фінансових результатів і амортизаційних відрахувань); показники ліквідності (покриття, швидкої і абсолютної ліквідності); показники ділової активності
	фондооснащеність 1 голови худоби і птиці (у вартісних і кількісних показниках з розрахунку на 1 умовну голову худоби і птиці чи 1 голову відповідних видів сільськогосподарських тварин);	
	фондоозброєність праці у працівника (у вартісних і кількісних показниках)	
	структура основних засобів за її основними видами; співвідношення активних і пасивних основних засобів	

Експлуатаційна стадія	<p>I. Ефективність використання основних засобів (фондовіддача)</p> $\text{Фондовіддача} = \text{ЕкЕф} / \text{ОЗ},$ <p>Фондоємність сільськогосподарської продукції</p> $\text{Фондоємність} = \text{ЕкЕф} / \text{ОЗ},$ <p>де :</p> <p>ЕкЕф – економічний ефект від використання основних засобів (вартість валової продукції, чистий доход (виручка) від реалізації продукції; прибуток (збиток) від основної, операційної та звичайної діяльності; кількість виробленої чи реалізованої сільськогосподарської продукції);</p> <p>ОЗ - вартісні чи кількісні показники основних засобів (середньорічна вартість основних засобів; річні амортизаційні відрахування; знос основних засобів; натуральні кількісні показники відповідних видів експлуатованих основних засобів)</p>	<p>(коефіцієнти оборотності активів, матеріальних запасів, основних і оборотних засобів, дебіторської і кредиторської заборгованості та їх співвідношення);</p> <p>показники фінансової стійкості (автономності, фінансової залежності, маневреності, забезпечення власними оборотними засобами і обіговими коштами); <i>макроекономічні показники:</i></p> <p>рівень інфляції, перш за все індекс цін на основні засоби; міжгалузеві цінові пропорції в АПК; облікова ставка НБУ; структурні і динамічні зміни ВДВ та інвестицій за галузями національної економіки; обсяги державної підтримки тощо;</p> <p><i>ринкові чинники:</i></p> <p>динаміка і структура попиту на основні засоби;</p> <p>динаміка і структура пропозиції основних засобів; ціни на основні засоби тощо; <i>інституційні чинники:</i></p> <p>нормативно-правове забезпечення; система організацій з матеріальнотехнічного і фінансового забезпечення тощо.</p>
	<p>II. Рівень зносу</p> <p>Рівень придатності</p> <p>Середній строк економічного використання</p>	
Стадія відновлення	Рівень надходження основних засобів	
	Рівень оновлення основних засобів	
	Рівень вибуття основних засобів	
	Рівень ліквідації основних засобів	
	Співвідношення рівнів надходження (оновлення) і вибуття (ліквідації) основних засобів	
	Приріст основних засобів	
	Обсяги та індекси інвестицій в основний капітал	
<p>Методи і прийоми аналізу відтворення основних засобів: <i>вертикальний аналіз, горизонтальний аналіз, порівняння, метод коефіцієнтів, групування, графічний, методи кореляційного і регресивного зв'язку, історичний і логічний методи тощо</i></p>		

Джерело: узагальнено на основі навчальної літератури та наукових джерел [1, с. 309–334; 85].

На сьогодні через реалії практики статистичного та бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України актуалізується питання удосконалення методики дослідження відтворення основних засобів шляхом верифікації економічної інформації і коригування традиційних показників і методів. З метою об'єктивного аналізу показників стану і руху

основних засобів важливе значення має їх зіставність в часі і між собою. Зіставність характеризує можливість дослідників чи аналітиків порівнювати показники, щоб оцінити динаміку розвитку матеріально-технічної бази підприємства та відтворення його основних засобів.

Вище описані підходи до розрахунку показників стану, використання і відтворення основних засобів не викликають сумніву, однак вони зорієнтовані на статику в цінах, а економіці переважно властиві інфляційні процеси, навіть незначні. В зв'язку з цим в умовах інфляції існує проблема об'єктивності та співвідносності показників відтворення галузевих основних засобів, фондооснащеності сільськогосподарських угідь та фондоозброєності праці відповідно до вартісного виміру наявності і руху основних засобів за їх історичною собівартістю. Крім того, за умов інфляції вартість основних засобів, наявних на початок року, і тих, що списуються, не співставна з вартістю надходження нових основних засобів, що унеможливорює визначення реального приросту основного капіталу і порівнянність показників руху основних засобів для оцінки параметрів відтворення. Тому для розрахунку традиційних показників фондозабезпечення аграрного виробництва і відтворення основних засобів доцільно застосовувати показник приведеної (порівнянної) вартості основних засобів, як основи порівняльної оцінки фондозабезпеченості і показників руху основних засобів в умовах постійної зміни цін на матеріально-технічні ресурси.

Такий підхід обумовлений значимістю доказової інформаційної основи будь-якого дослідження. Одним із методів перевірки інформації, мета застосування якого полягає у виявленні її істинності та об'єктивності, є верифікація (verification). Верифікація, як елемент аналітичної філософії, введена в наукову методологію неопозитивістами, і полягає в перевірці істинності суджень. Вона дозволяє встановити достовірність змісту об'єкта дослідження. В економічній науці верифікація передбачає процедуру проведення перевірки та аналізу економічної інформації на предмет встановлення її істинності, правильності, надійності, її відповідності реаліям



з використанням різних логічних методів.

Верифікації є одним із етапів віртуального порівняльного аналізу, при якому використовується ряд технологій:

- аналіз цілісності, повноти інформації, що дає можливість становити чи є наявна інформація про об'єкт як цілісна система і настільки штучні причини, що перешкоджають встановленню її цілісності;
- аналіз умов і залежностей, оскільки наслідок не може виникати раніше умов, і це дає можливість пояснити причини явища;
- аналіз просторових і часових відповідностей;
- асоціативний аналіз, тобто аналіз інших об'єктів, що мають аналогічні атрибути, що і об'єкт дослідження;
- аналіз інтенціональної (можливої) схожості релевантних тенденцій, тобто їх змістовної відповідності за інформаційним запитом і отриманими даними; - аналіз мотивів суб'єктів, тобто традиційний аналіз, який пояснює причини необ'єктивності даних;
- аналіз на протиріччя, який полягає в пошуку та аналізі протиріч, слабких місць, зв'язків з реальністю, які не можуть бути інсценовані;
- експертний аналіз шляхом опитування експертів із середовища суб'єктів процесів.

Всі ці технології верифікації інформації про наявність, стан, вартість основних засобів використані нами в процесі дослідження відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств.

### **3.2. Аналіз основних засобів**

Відповідно до потреб сьогодення та стану матеріально-технічної бази більшості сільськогосподарських підприємств метою відтворення їх основних виробничих засобів, з позицій цілей безпосередньо суб'єктів господарювання і національних інтересів, є забезпечення інтенсивного кількісного нарощування енергоефективних і енергозберігаючих засобів виробництва на інноваційній основі. Висновок про доцільність нарощування

енергоефективних засобів праці при застосуванні енергозберігаючих технологій доводить методологія фізичної економії. При розрахунку потоку основних засобів доцільність оптимізації засобів праці визначається наступним: не має сенсу збільшувати кількість знарядь праці, що знаходяться в розпорядженні певної групи, поза певну визначену величину. Межа доцільності збільшення основних засобів визначається можливістю їх активного використання. Знаряддя праці, що не використовуються за призначенням, не збільшують потужність потоку енергії від природи. Безумовно, має бути певний страховий запас. З цих позицій важливим моментом управління використанням основних засобів є їх інвентаризація для встановлення їх найбільш ефективного використання (за функціональним призначенням чи відповідно до диверсифікації виробництва; продаж, ліквідація; консервація з метою майбутнього використання). При обґрунтуванні параметрів відтворення потребу в основних засобах сільського господарства слід визначати коригуванням технологічної потреби на певний страховий запас засобів праці, зумовлений підвищеною ризикованістю сільськогосподарського виробництва.

Стратегічна мета відтворення основних засобів переважної більшості досліджених сільськогосподарських підприємств, функціонування яких планується безперервно довго, відповідає одному з варіантів: розширене інноваційне; розширене інтенсивне; диверсифікаційне; комбінація вище перелічених видів та напрямів відтворення.

Формування системи інноваційного забезпечення відтворювальних процесів в сільськогосподарських підприємствах передбачає широкомасштабне впровадження новітніх досягнень у сфері технологій та організації виробництва [116]. Сукупність заходів організаційної впливу на упорядкування процесу відтворення передбачає наявність в організаційно-економічному механізмі різних методів управління, які мають забезпечувати його безперервність, сприяти формуванню основних засобах відповідно до потреби та їх ефективному використанню, дозволяти вчасно їх

відновлювати. Їх можна згрупувати за етапами управління та етапами відтворювального процесу [126, с. 115].

Для об'єктивної оцінки ситуації і формування доречної та достовірної інформації про фактичний стан основних засобів підприємства доречно застосовувати процедури і підходи експертної оцінки майна.



### Рис. 3.5. Класифікація основних засобів

Це дасть можливість сформувати необхідну інформаційну базу для управління відтворенням на рівні підприємства і сприятиме інформаційному забезпеченню діагностики інвестиційної привабливості та кредитоспроможності сільськогосподарських підприємств для прийняття рішень інвесторами і кредиторами, без залучення коштів яких неможливо на сьогодні забезпечити необхідну модель відтворення основних засобів.

Для забезпечення відтворення в заданих параметрах застосовується низка взаємоузгоджених та взаємодоповнюючих інструментів амортизаційної, кредитної та інвестиційної політики сільськогосподарського підприємства. Принципово важливим моментом ефективного управління відтворенням основних засобів підприємства є оптимізація і збалансованість джерел його ресурсного забезпечення – власних і позикових.

Розглядаючи структуру основних засобів слід звертати увагу, що елементи структури по-різному впливають на процес виробництва, а відповідно – і на процес господарювання. Проте, за однакових економічних умов, кращі результати будуть у підприємств, які в своїй структурі мають найбільше активних виробничих основних засобів, зокрема: машини та обладнання, транспортні засоби, тварини [1, с. 246].

Проведемо аналіз складу, структури та динаміки основних засобів по досліджуваних підприємствах та відобразимо результати в таблиці 3.2.

Проаналізувавши склад та структуру основних засобів у ФГ «Дружба-Л» можна зробити висновок про якісну забезпеченість підприємства основними активами. Можна чітко прослідкувати структуру будь-якої складової основних засобів у сукупності до всіх основних засобів. Разом основні засоби у 2017 р. становили 52568 тис. грн., а у 2019 р. – 69837 тис.

грн. Зокрема, найбільшу питому вагу займають транспортні засоби, вони складають 55,1% у 2017 р. та 60,2% у 2019 р., але незважаючи на те, що в грошовому виразі вони збільшилися на 13070 тис. грн. у 2019 р., порівняно з 2017 р., у відсотковому вираженні – збільшилися на 5,1%. Інші основні засоби практично не змінилися – у 2017 р. становили 1,3 %, а у 2019 р. – 0,9%.

Таблиця 3.2

**Склад, структура і динаміка основних засобів на ФГ «Дружба-Л» за 2017-2019 рр.**

Показники	2017		2018		2019		Зміни (+,-)	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1807	3,4	1807	3,0	1807	2,6	-	-0,8
Машини та обладнання	21132	40,2	25221	42,1	25363	36,3	4231	-3,9
Транспортні засоби	28975	55,1	32319	53,9	42045	60,2	13070	5,1
Інструменти, прилади і інвентар	15	-	15	-	15	-	-	-
Інші основні засоби	639	1,3	607	1,0	607	0,9	-32	-0,4
РАЗОМ	52568	100	59969	100	69837	100	17269	X

З аналізу даних таблиці 3.3, яка характеризує стан і рух основних фондів ФГ «Дружба-Л» за базисний і звітний рік видно, що надійшло основних фондів більше, ніж вибуло, як в звітному так і в базисному роках. Причому наявність на початок року в базисному році становить 38197 тис. грн., як вже зазначалося раніше, а в звітному 59969 тис. грн.. Сума зносу на початок і кінець звітного року дещо більша порівняно з базисним роком. Наявність на кінець року в звітному є дещо більшою порівняно з базисним.

Продовжимо розгляд даної таблиці та звернемо увагу на рівень зносу основних засобів, якому відповідає коефіцієнт зносу. Отже, рівень зносу на початок року в базисному році становить 0,33%, а в звітному – 0,49%, тобто на 0,16% більше. Коефіцієнт оновлення збільшився на 0,09 пунктів, а це

свідчить про те, що основні засоби господарства стали частіше оновлюватися у звітному році порівняно з базисним. Коефіцієнт вибуття зменшився, а це в свою чергу, свідчить про те, що основних засобів почало вибувати дещо менше ніж у минулих роках, а це має як позитивні так і негативні наслідки.

Як вже зазначалося раніше, співвідношення між показниками оновлення і вибуття основних засобів покаже ступінь інтенсивності їх оновлення. Як бачимо інтенсивність оновлення значно збільшилась.

Таблиця 3.3

### Наявність основних видів ресурсів підприємства та аналіз їх зміни і стану

Показник	2017р.	2018р.	2019р.	Відхилення, (+,-)	
				від базисного року	від проміжного року
1	2	3	4	5	6
Засоби праці					
Наявність основних засобів на початок року, тис. грн.:					
- первісна вартість, тис. грн.	38197	52568	59969	21772	7401
- знос, тис. грн.	12662	20437	29395	16733	8958
- залишкова вартість, тис. грн.	25535	32131	30569	5034	-1562
Надходження, тис. грн.	14391	7436	11689	-2702	4253
Вибуття, тис. грн.	20	35	1586	1566	1551
Наявність основних засобів на кінець року, тис. грн.					
- первісна вартість, тис. грн.	52568	59969	69837	17269	9868
- знос, тис. грн.	20437	29395	38592	18155	9197
- залишкова вартість, тис. грн.	32131	30569	31245	-886	676
Коефіцієнт оновлення	0,38	0,14	0,37	0,09	0,13
Коефіцієнт вибуття	-	0,001	0,051	0,051	0,05
Коефіцієнт зносу					
- на початок року	0,33	0,39	0,49	0,16	0,10
- на кінець року	0,39	0,44	0,55	0,16	0,11
Коефіцієнт придатності					
- на початок року	0,67	0,61	0,51	-0,16	-0,10
- на кінець року	0,61	0,51	0,45	-0,16	-0,06

Для більш детального аналізу ефективності використання основних засобів на підприємстві застосовують такі основні показники, як (рис. 3.4).

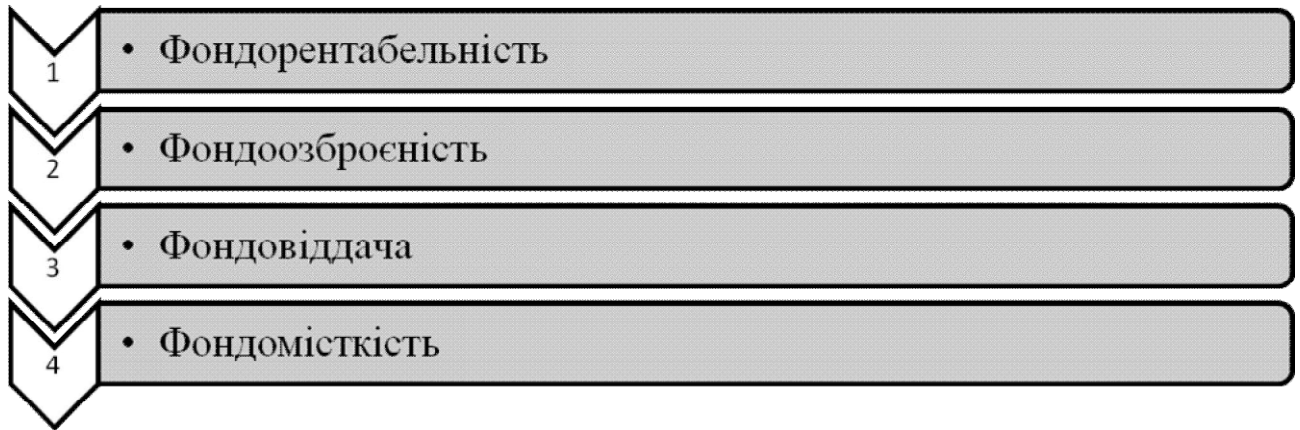


Рис. 3.4. Основні показники аналізу ефективності використання основних засобів

Дані показники розраховуються за формулами (табл.3.4):

Таблиця 3.4

**Методика розрахунку показників ефективності використання основних засобів**

Показники	Формула розрахунку
Фондорентабельність	$\Phi_r = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}$
Фондоозброєність	$\Phi_{oz} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}{\text{Чисельність промперсоналу}}$
Фондовіддача	$\Phi_o = \frac{\text{Обсяг виробництва (реалізації) продукції}}{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}$
Фондомісткість	$\Phi_m = 1/\Phi_o$

Для більш детального аналізу, проведемо розрахунки по досліджуваних підприємствах (табл. 3.5 )

Таблиця 3.5

**Аналіз ефективності використання основних засобів на ФГ**

**«Дружба- Л» за 2017-2018 р.**

Показники	2017	2018	2019	Відхилення (+,-)
<i>Вихідні дані:</i>				

Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	72440	10478	98555	26115
Чистий прибуток, тис. грн..	5023	14818	-6964	-11987
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн..	28843	31352,5	30909,5	2066,5
Середньорічна чисельність працівників, грн..	149	151	164	15
Собівартість виробленої продукції, тис. грн..	63975	83367	96265	32290
Площа сільськогосподарських угідь, га	3170	3170	3170	-
<b>Розрахунок показників:</b>				
<i>Ефективність використання основних засобів</i>				
Фондовіддача, грн.	2,51	3,33	3,19	0,68
Фондомісткість, грн.	0,40	0,30	0,31	-0,09
Фондоозброєність праці, грн.	193,6	207,6	188,5	-5,1
Фондозабезпеченість, грн.	10,0	9,89	9,75	0,25

Провівши аналіз ефективності використання та забезпеченості основними засобами ФГ «Дружба-Л» за три останні роки, можна зробити висновок, що підприємство збиткове. Зокрема: вартість валової продукції зросла на 26115 тис. грн. у 2019 р., порівняно з 2017 р. також зросла середньорічна вартість основних засобів – на 2066,5 тис. грн.. чисельність працівників змінювалася по роках – у 2017 р. – 149 працівника, у 2018 р. – 151 працівників, а у 2019 р. – 164. Тобто, плинність кадрів незначна. Чистий прибуток у 2019 році порівняно з 2017 році знизився на 11987 тис. грн. Фондомісткість знизилася на 0,09, що є не зовсім позитивно. Фондовіддача зросла на 0,68. Фондоозброєність зменшилась на 5,1, фондозабезпеченість зросла на 0,25.

Метою сукупного відтворення є забезпечення необхідного обсягу авансованого основного капіталу та коштів на постійне підтримання чи підвищення корисності основних засобів.

Принцип ефективності відтворення та зростання капіталізації передбачає формування механізму управління, який забезпечує перехід від менш ефективного до ефективнішого відтворення при зростаючому рівні капіталізації підприємства. В умовах зростаючої конкуренції одними із ключових критеріїв ефективності відтворення є підвищення продуктивності



праці, ефективності використання землі, зменшення собівартості одиниці продукції.

За принципом альтернативності, різноманітності та комбінування необхідно застосовувати різні варіації і комбінації інструментів організаційно-економічного механізму, форм і методів відтворення, максимально адаптованих до потреб відтворення і потенційних фінансових можливостей, обґрунтованих на основі альтернативності. Альтернативність передбачає порівняльну оцінку різних форм, методів, інструментів відтворення з метою обрання серед допустимих найбільш оптимальних варіантів.

Принцип альтернативності і збалансованості джерел відтворення передбачає застосування таких інструментів амортизаційної, кредитної та інвестиційної політики підприємства, які забезпечують оптимальну структуру джерел відтворення з погляду їх сукупного ефекту в частині результативності інвестування, фінансових результатів господарської діяльності та фінансово-майнового стану підприємства, обґрунтовану за результатами порівняння різних комбінацій джерел відтворення, включаючи умови фінансування. При визначенні раціонального та оптимального балансу джерел фінансування відтворення слід застосовувати сукупність критеріїв та обмежуючих показників, які характеризують темпи і значення зміни результативних показників господарської діяльності, поточну і довгострокову платоспроможність підприємства. Індикативним показником простого відтворення є рівень рентабельності не менше рівня зростання цін на основні виробничі засоби, який має враховуватися в планах сільськогосподарських підприємств.

Згідно з принципом цільового використання ресурсів відтворення підприємство має так управляти грошовими потоками, щоб в разі потреби грошові надходження від реалізації продукції в розмірі амортизаційних відрахувань, від продажу та ліквідації основних засобів були використані за прямим призначенням на придбання нових об'єктів.

Особливості основних засобів як факторів виробництва довгострокового використання актуалізує для них значимість як тактичного так і стратегічного управління. Переважно в рамках тактичного управління здійснюється прийняття рішень по забезпеченню простого відтворення, тоді як розширене відтворення є об'єктом стратегічного і тактичного управління.

Основними елементами тактичного управління простим відтворення основних засобів є методи нарахування амортизації, питома вага зношених засобів праці, завантаженість основних засобів, тактичний план діяльності підприємства. Тактичне управління має здійснюватися в контексті загальних стратегічних цілей. До найбільш значимих елементів, які слід враховувати при стратегічному управлінні розширеним відтворенням основних засобів, відносяться вимоги загальної стратегії діяльності та розвитку підприємства, потенційні можливості конкурентів, досягнення в галузі виробництва засобів виробництва, впровадження інновацій, зміни вимог до якості продукції підприємства, змін в системі оподаткування [66].

Будь-яке управління передбачає послідовність певних процедур:

- збір та аналіз інформації про фактичний стан основних засобів та фактичні джерела фінансування відтворення;
- планування, моделювання і прогнозування відтворення з метою обґрунтування його цільових параметрів з урахуванням можливостей їх фінансування;
- здійснення контролю за параметрами відтворення з метою необхідного їх коригування і прийняття відповідних управлінських рішень.

Кожен із цих етапів передбачає застосування цілого арсеналу різних методів. На етапі визначення фактичних параметрів основних засобів проводиться їх інвентаризація з детальною оцінкою кожного об'єкта на предмет зносу, відповідності технічного стану подальшій експлуатації тощо. Аналогічно здійснюється інвентаризація та оцінка наявних фінансових ресурсів, включаючи оцінку дебіторської заборгованості відповідно до ймовірності її погашення, і кредиторської заборгованості з позицій її впливу

на поточну і перспективну платоспроможність підприємства.

Стратегічне планування потреби в основних засобах, як основи прогнозування, моделювання і планування параметрів відтворення, слід здійснювати за системним підходом, який передбачає використання комплексу різних методів, основними з яких є: розрахунково-конструктивні (нормативний і балансовий), економіко-статистичні (екстраполяція, регресійні і кореляційні рівняння зв'язку), економіко-математичні (прогнозування, імітаційного моделювання), а також методи експертних оцінок.

Розрахунково-конструктивні методи доцільно застосовувати для обґрунтування потреби в основних засобах і необхідних для її забезпечення параметрів відтворення. В сільськогосподарських підприємствах сукупну орієнтовну потребу можна визначити відповідно до науково-обґрунтованих нормативів основних засобів з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь чи на 1 голову худоби і птиці [53, с. 74–106; 55], з відповідним коригуванням на середньорічні темпи зростання цін на основні засоби сільськогосподарського призначення в майбутньому. Більш точну нормативну потребу в основних засобах дозволять розрахувати технологічні карти і проекти з вирощування сільськогосподарських культур, виробництва продукції тваринництва і птахівництва, враховуючи спеціалізацію господарства та площу земельних угідь. Нормативний метод при цьому передбачає застосування і експертних оцінок щодо перспектив ринків сільськогосподарської продукції для визначення доцільної спеціалізації підприємства. За результатами порівняння фактичної наявності основних засобів з нормативно потребою обґрунтовуються необхідні параметри відтворення основних засобів (щорічний приріст, рівень вибуття, списання, надходження, оновлення, амортизації тощо).

### **3.3. Удосконалення аналізу основних засобів.**

З метою удосконалення аналізу відтворення основних засобів, як

динамічного процесу, відповідно до наявних інфляційних процесів доцільно застосовувати коригування вартості основних засобів в часі, зумовлене зміною цін на них. Відкоригована вартість основних засобів є показником їх порівнянної (або приведеної в часі) вартості. Приведена та порівнянна вартість основних засобів може визначатися як по первісній так і залишковій вартості.

Залежно від стану обліку і фактичної переоцінки основних засобів відповідно до завдань їх аналізу можна застосовувати різні коригувальні процедури для визначення порівнянної чи приведеної вартості наявних основних засобів, їх надходження і вибуття. Також визначальним положенням застосування порівнянної чи приведеної вартості є об'єкти аналізу: динаміка наявності основних засобів, фондооснащеності сільськогосподарських угідь і фондоозброєності праці в аграрних підприємствах; статичні та динамічні показники руху, стану і відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств; порівняльні показники стану, руху і відтворення основних засобів підприємств в сільському господарстві та інших галузях національної економіки; порівняльні показники фондозабезпеченості сільськогосподарського виробництва в різних країнах для оцінки конкурентоспроможності вітчизняних виробників тощо.

Для порівняння рівня фондозабезпеченості сільськогосподарського виробництва в Україні та інших країнах доцільно застосовувати показник порівнянної вартості основних засобів, визначеної відповідно до одного грошового вимірника, найкраще це найбільш стабільна валюта (долар США чи Євро). З використанням цього показника можна аналізувати також зміни наявного основного капіталу в Україні в умовах зміни національної валюти (з карбованця на гривню). Порівнянна вартість визначається за формулою:

$$ПВОзі = ВОзі / Ків, \quad (3.1)$$

де ПВОзі – порівнянна вартість основних засобів і-го періоду (на початок, кінець періоду або середньорічна);

$VO_i$  – вартість основних засобів  $i$ -го періоду (відповідно на початок, кінець періоду або середньорічна);

$K_{iv}$  – курс іноземної валюти (відповідно на початок, кінець періоду або в середньому за рік).

Однак, ми вважаємо, що на сьогодні узагальнена порівняльна оцінка рівня фондозабезпечення в Україні та інших країнах з використанням такого підходу, яка іноді застосовується в дослідженнях для формування відповідних висновків, недостатньо методично обґрунтована. Адже такий підхід не враховує відмінностей у цінах на засоби виробництва та у практиці облікової оцінки (переоцінки) основних засобів в різних країнах. Тому з метою порівняння рівня фондозабезпечення вітчизняних та зарубіжних сільськогосподарських товаровиробників більш прийнятним є підхід індивідуального порівняння типових за спеціалізацією підприємств шляхом узагальнення вартості їх основних засобів в цінах, що склалися на ринку однієї країни, зокрема України.

В нинішніх умовах неприйнятним є цей підхід і для проведення аналізу динаміки фондозабезпеченості вітчизняних аграрних підприємств, в тому числі визначення приросту вартості основних засобів за рік чи період. Суб'єктивізм та недосконалість такого підходу пояснюються тим, що даний індекс не відображає реальні зміни споживчих цін, оскільки курс обміну національної валюти не завжди відповідає реальним співвідношенням її купівельної спроможності та купівельної спроможності іноземної валюти. Крім того, відсутність де-факто переоцінки основних засобів в аграрних підприємствах України призведе до нівелювання вартісних показників основних засобів, розрахованих в іноземній валюті, курс якої відповідає поточному стану економіки.

За умов постійної щорічної переоцінки вартості основних засобів аналіз змін фондооснащеності сільськогосподарських підприємств та відтворення їх основних засобів в Україні в умовах інфляції можна проводити за показником порівнянної вартості, що визначається з використанням індексу інфляції.

Порівнянню вартість основних засобів, визначену з урахуванням зміни цін на матеріально-технічні ресурси, можна визначити по відношенню до попереднього періоду і до будь-якого іншого базового року. З цією метою індекс цін базового року приймається за 1, а індекс зміни цін у розрахунковому періоді визначається як накопичений від базового. Коригування вартості основних засобів з метою визначення їх порівнянної вартості здійснюється відповідно до формули:

$$ПВозі = Возі / Іцн, \quad (3.2) \text{ де}$$

ПВозі – порівнянна вартість основних засобів і-го періоду (в цілому або по групах);

Возі – вартість основних засобів і-го періоду (в цілому або по групах);

Іцн – накопичений індекс цін на основні засоби (або матеріально-технічні ресурси промислового походження), спожиті в сільськогосподарському виробництві, від базового періоду (в цілому або по відповідних групах).

Накопичений індекс цін Іцн є добутком офіційних індексів цін на матеріально-технічні ресурси в цілому чи по видах, починаючи з базового періоду. Для розрахунку загального індексу цін на основні засоби слід використовувати середньозважений показник індексу цін на сільськогосподарську техніку, автомобілі і будівельно-монтажні роботи відповідно до видової структури галузевих основних засобів. [66].

Однак, застосування таких підходів можливе лише за постійної щорічної переоцінки чи індексації первісної і балансової вартості основних засобів сільськогосподарських підприємств, наявних на початок року, з метою забезпечення її відповідності поточним цінам і цінам придбаних об'єктів в цьому році. Оскільки в Україні, і особливо в галузі сільського господарства, де-факто практично відсутня дієва практика постійної щорічної переоцінки основних засобів відповідно до реальної зміни цін на них, то визначення показників забезпеченості основними засобами, їх використання і відтворення слід здійснювати за приведеною вартістю, розрахованою

балансовим методом шляхом індивідуального коригування показників руху основних засобів залежно від завдань аналізу.

Так, з метою аналізу в динаміці фондооснащеності угідь і фондоозброєності праці, відповідно до обраного базового періоду і реалій переоцінки основних засобів, вартість основних засобів на кінець періоду визначається шляхом балансового зведення відкоригованих показників вартості основних засобів на початок року, вартості основних засобів, що надійшли, і тих, що вибули. Вартість основних засобів на початок року і вибулих коригується на фактичну переоцінку основних засобів і накопичений від базового року індекс цін на основні засоби, з метою їх приведення до цін базового порівняльного періоду. При цьому вартість основних засобів, що надійшли, коригується на накопичений від базового року індекс цін на основні засоби на початок року та індекс цін на основні засоби в поточному році. Такий підхід дозволяє в динаміці проаналізувати показники забезпеченості сільськогосподарських підприємств основними засобами за їх приведеною (порівнянною) вартістю. З використанням цього показника можна проводити порівняльну оцінку фондоддачі в динаміці, розрахунок якої здійснюється за вартістю валової продукції сільського господарства в співставних цінах та приведеною (порівнянною) вартістю галузевих основних засобів.

На нашу думку, поглиблення оцінки дохідності основного капіталу вимагає дотримання принципу відповідності доходів і витрат. За цим принципом для визначення ефективності використання виробничих ресурсів у звітному періоді слід порівнювати отримані у цьому періоді доходи з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Тому логічно фінансовий результат звітного періоду зіставляти з витратами спожитого основного капіталу звітного періоду, якими є амортизаційні відрахування, а накопичений за ряд років фінансовий результат зіставляти з накопиченим за цей період знос основних засобів. Крім того, через відсутність де-факто необхідної переоцінки основних засобів, що відповідним чином позначається

на заниженні нарахованої амортизації і зумовлює її незіставність з виручкою та прибутком, є потреба у коригуванні амортизаційних відрахувань на рівень недооцінки основних засобів (формули 3, 4, 5).

$$\text{ПЕф}_{03} = \text{ФР} / \text{АВп}, \quad (3.3)$$

де  $\text{ПЕф}_{03}$  – поточна ефективність основних засобів звітного періоду;  
 $\text{ФР}$  – фінансовий результат звітного періоду (дохід або прибуток);

$\text{АВп}$  – нараховані амортизаційні відрахування звітного періоду, приведені в часі.

$$\text{АВп} = \text{АВ} / \text{Ін}, \quad (3.4)$$

де  $\text{АВ}$  – нараховані амортизаційні відрахування звітного періоду;

$\text{Ін}$  – індекс недооцінки основних засобів на кінець звітного періоду.

$$\text{ЗЕф}_{03} = \text{ФРз} / \text{Зп}, \quad (3.5)$$

де  $\text{ЗЕф}_{03}$  – загальна ефективність основних засобів за аналізований період;

$\text{ФРз}$  – сумарний фінансовий результат за аналізований період (дохід або прибуток);

$\text{Зп}$  – приведений в часі знос (накопичені нараховані амортизаційні відрахування, приведені в часі відповідно до індексу недооцінки основних засобів на кінець відповідного періоду).

Застосування порівнянної вартості основних виробничих засобів в процесі їх економічного аналізу дозволяє обґрунтувати висновки щодо реальних змін фондооснащеності аграрного виробництва та структурних трансформацій в складі основних засобів сільськогосподарських підприємств.

Розрахунки річного приросту вартості основних засобів коректніше здійснювати за їх приведеною вартістю на початок і кінець звітного періоду, а не на основі показників вартості в поточному та попередньому періодах, користуючись формулою 6:



$$ПВ_{кп} = (В_{пч} \times I_n) + (В_n / I_u) - (В_v \times I_n), \quad (3.6)$$

де  $ПВ_{кп}$  – приведена вартість основних засобів на кінець року;

$В_{пч}$  – вартість основних засобів на початок року (за даними обліку);

$В_n$  – вартість основних засобів, що надійшли в звітному році;

$В_v$  – вартість основних засобів, що вибули в звітному році;

$I_n$  – накопичений індекс недооцінки основних засобів від прийнятого базового періоду на початок року;

$I_u$  – річний індекс цін на основні засоби.

За показниками приведеної вартості розраховуються приріст, рівень надходження і вибуття основних засобів. Відсоткове збільшення чи зменшення вартості основних засобів за аналізований період є сумою річних приростів їх приведеної (порівнянної) вартості.

Застосування цих показників дає можливість оцінити потенційну здатність сільськогосподарських підприємств до самофінансування відтворення основних засобів в наступному періоді з урахуванням впливу інфляційних чинників. Розрахунок цього показника передбачає визначення реально спожитого основного капіталу в поточному періоді шляхом коригування фактично нарахованих амортизаційних відрахувань на рівень недооцінки основних засобів та зростання цін на них і оцінку фактичних фінансових ресурсів на його відшкодування в майбутньому:

$$ПФВ = (АВ + ФР) / (АВ \times I_n \times I_u) \times 100, \quad (3.7) \text{ де}$$

$ПФВ$  – потенційна здатність до самофінансування простого відтворення основних засобів в наступному періоді, %;

$АВ$  – нараховані амортизаційні відрахування звітного періоду;

$I_n$  – індекс недооцінки вартості основних засобів на початок року;

$I_u$  – річний індекс цін на основні засоби за звітний період;

$ФР$  – фінансовий результат звітного періоду (або частина фінансового результату звітного періоду для відтворення основних засобів).

При визначенні показників фінансових можливостей і потенційної здатності до самофінансування відтворення слід враховувати низку факторів,

пов'язаних із фазами реалізації сільськогосподарської продукції, активними фазами придбання основних засобів, потребою у відтворенні основних і оборотних засобів відповідно до зростання цін на них. Періодичність реалізації сільськогосподарської продукції і придбання основних засобів зумовлена сезонними ринковими тенденціями. Потреба у використанні одержаного прибутку на відтворення всіх факторів виробництва передбачає його розподіл. Такий розподіл можна здійснювати пропорційно співвідношенню основних і оборотних засобів у структурі авансованого аграрного капіталу, розрахованого за даними технологічних карт.

Коректним є підхід до розподілу прибутку, в основі якого залишковий принцип (формули 8 і 9):

$$\text{ФР}_{\text{чоз}} = \text{ФР} - \text{В}_{\text{цобз}}, \quad (3.8)$$

де  $\text{ФР}_{\text{чоз}}$  – частина фінансового результату, що залишається в розпорядженні підприємства для відтворення основних засобів;

$\text{ФР}$  – фінансовий результат звітного періоду;

На сучасному етапі в аграрній економіці України діє велика кількість зовнішніх факторів, які впливають на відтворення галузевих основних засобів. Постійна флуктація зовнішнього середовища відтворення основних засобів вимагає визначення його характеристик та оцінки їх впливу на формування та зміни параметрів відтворення. Традиційно аналіз макроекономічного та інституційного середовища, як складових зовнішнього середовища, здійснюють з використанням окремих елементів PEST-аналізу або його розширеної версії T.E.M.P.L.E.S.

PEST-аналіз передбачає виокремлення чотирьох аспектів: політикоправового P, економічного E, соціально-культурного S, технологічного T. Аналітичний підхід T.E.M.P.L.E.S. (technology, economics, market, politics, laws, ecology, society) як додаткові фактори зовнішнього середовища, які підлягають дослідженню з точки зору оцінки їх змін та впливу на діяльність підприємств, розглядає екологію, ринкове середовище і законодавство [6].

Дослідження відтворення основних засобів під впливом макроекономічних та інституційних чинників відповідно до методики PEST- і T.E.M.P.L.E.S.-аналізу передбачає застосування комбінованого інструментарію, який включає традиційні економіко-статистичні методи факторного аналізу у випадку можливості виміру результативного і факторних показників та методи логічного і контент-аналізу.

Макроекономічні показники та показники господарської діяльності, як чинники відтворення основних засобів, підлягають виміру, тому для оцінки впливу цих факторів застосовуються традиційні методи аналізу з метою ефективного управління відтворенням в контексті дотримання принципу адаптації механізмів відтворення до внутрішніх і зовнішніх змін економічного середовища. Відповідно до фактичної наявності, потреби в основних засобах і фінансових можливостей суб'єктів господарювання для відтворення з урахуванням різних внутрішніх і зовнішніх чинників впливу здійснюється прогнозування та планування параметрів відтворення і критеріїв операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Плануванню, прогнозуванню й вибору оптимальних інструментів управління відтворенням основних засобів сприяє моделювання цього процесу.

Зовнішнє середовище прямо позначається на тенденціях і параметрах відтворення основних засобів та опосередковано впливає на них шляхом прямого впливу на формування внутрішніх умов відтворення основних засобів. Тому для детального дослідження відтворення логічним є його аналіз з урахуванням різних фінансово-економічних показників господарської діяльності підприємства. Відтворення основних засобів залежить від загальних фінансових результатів діяльності підприємства, перш за все операційної, показників ділової активності та фінансово-майнового стану підприємства. Застосування всієї сукупності зовнішніх та внутрішніх факторів дозволяє обґрунтувати модель ефективного відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств.

## ВИСНОВКИ

Проведене магістерське дослідження дало змогу обґрунтувати і розробити теоретико-методологічні засади та науково-практичні рекомендації щодо організаційно-економічного забезпечення обліку та аналізу основних засобів сільськогосподарських підприємств в умовах інституційних змін, що дозволило сформулювати наступні висновки:

1. В процесі соціально-економічних трансформації відбувається поступова еволюція категоріального апарату науки і практики щодо обліку та аналізу основних засобів. Як результат виявлено неузгодженість або необґрунтовану синонімізацію категорій «основні засоби», «основні фонди», «основний капітал». Інерція у розмежуванні цих понять породжує методологічні суперечності, усунення яких потребує чіткої ідентифікації кожної категорії. Основними категоріями дослідження відтворення є «основний капітал» і «основні засоби». Основні засоби представляють продуктивну форму основного капіталу, авансованого у їх вартість, яка в процесі споживання приносить додану вартість. Якщо йдеться про відтворення як процес для забезпечення тривалого функціонування підприємства відповідно до принципу безперервності його діяльності, то коректно вживати поняття «основні засоби», оскільки відтворення передбачає не лише відшкодування авансованого капіталу, а й відновлення ресурсів у природі. Основний капітал є об'єктом дослідження дохідності авансованих ресурсів. Аргументацією недоречності вживання терміну «основні фонди» слугує енциклопедичне трактування категорій «фонди», «засоби» і «капітал».

2. Принциповою є уніфікація поняття «основні засоби» у всіх сферах соціально-економічних відносин в контексті економічного, соціального, інституційно-правового, управлінського та облікового аспектів. В інституційно-правовому аспекті основні засоби є об'єктом майнових прав. За економічним змістом основні засоби – це результат людської праці; фактор виробництва, що має матеріально-речову форму, довгостроковий термін

використання, у процесі експлуатації поступово втрачає споживчу вартість, забезпечуючи отримання економічного ефекту. В контексті соціального значення основні засоби розглядаються як чинник поліпшення умов і рівня безпеки праці, збільшення заробітної плати. За соціально-економічною функціональністю основні засоби є фактором зростання економії праці. Щодо екологічного аспекту основні засоби виступають в ролі суб'єкта впливу на навколишнє середовище, а відповідно до еколого-економічного аспекту – чинника зростання коефіцієнта взаємодії Людини з Природою. У системі менеджменту здійснюється управління процесами формування, використання та відтворення основних засобів. За обліковим аспектом основні засоби – це об'єкти обліку щодо реєстрації, вимірювання та узагальнення інформації про операції з ними з метою прийняття на її основі управлінських рішень. Достатньо ємним є визначення основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

3. Найбільш повно економічна природа основних засобів за їх сутнісними ознаками розкривається в контексті порівняльної характеристики з іншими факторами виробництва. На відміну від земельних ресурсів основні засоби збільшуються в розмірах, підлягають заміні, мають обмежений термін експлуатації. Основні засоби – результат людської праці, тоді як земля і біологічні активи мають природне походження. Основні засоби – агреговані неперсональні фактори виробництва, а праця і підприємництво не відчужуються від людини. Основні засоби відчужувані від підприємства на відміну від неідентифікованих нематеріальних активів. Основні засоби мають матеріально-речову форму, для розумової праці, підприємництва, інформації та нематеріальних активів вона не притаманна. На відміну від оборотних основні засоби зберігають матеріальну форму впродовж терміну корисного використання, який більше року, і їх вартість на готову продукцію переноситься частинами впродовж кількох виробничих циклів. Нематеріальним активам та інформації не властивий фізичний знос, тоді як основні засоби знецінюються через фізичний, моральний, соціальний,

екологічний види зносу, які обліковуються як знос та зменшення корисності активів. Зважаючи на окреслені сутнісні та функціональні ознаки основних засобів, є потреба у виокремленні з їхнього складу земельних ділянок.

4. Визначальні положення економічної природи відтворення основних засобів зумовлені їхніми сутнісними ознаками, що виразно окреслюються шляхом порівняльної характеристики з іншими факторами виробництва на предмет виявлення особливостей основних засобів, якими визначено наступні: це результат людської праці; вони можуть збільшуватися в масштабах; підлягають заміні; мають обмежений термін експлуатації, що більше одного року; мають матеріальну форму, яку зберігають упродовж терміну корисного використання; свою вартість на продукцію переносять частинами у розмірі амортизаційних відрахувань за кілька виробничих циклів; підлягають всім видам зносу; є неперсональними факторами виробництва; відчужувані від підприємства. Ефективне управління відтворенням основних засобів зумовлює необхідність уніфікації цього поняття у всіх сферах суспільно-виробничих відносин, яке має синтезувати в собі сутнісні та функціональні ознаки основних засобів за їх економічним, соціальним, інституційно-правовим, управлінським і обліковим змістом. Достатньо ємним є визначення основних засобів за П(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до сутнісних і функціональних ознак основних засобів є потреба у виокремленні з їх складу земельних ділянок.

5. Відтворення основних засобів є результатом динамічного циклічного кругообігу основного капіталу, за один цикл якого він проявляється в різних функціональних формах у процесі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності підприємства, які потребують взаємоузгодженості. Для обґрунтування раціональних параметрів і збалансованості джерел відтворення необхідна чітка класифікація відтворення за різними критеріями: видом (просте, розширене, звужене); напрямом (екстенсивне, інтенсивне, інноваційне, диверсифікаційне); типом (безперервне, дискретне); методами і формами, якими забезпечується

відшкодування сукупної та індивідуальної вартості основних засобів. Відтворенню основних засобів сільськогосподарських підприємств притаманний спільний режим внаслідок тісного зв'язку з природним відтворенням.

Відмінність методології дослідження окремих наукових шкіл полягає у грошовому чи енергетичному еквіваленті вартості основних засобів. При застосуванні грошового еквіваленту динамічність відтворювальних процесів зумовлює необхідність врахування часового фактору і принциповість методології дослідження на основі відновної вартості основних засобів.

6. Наразі, законодавчі акти з бухгалтерського обліку не в повній мірі висвітлюють питання стосовно методів оцінки основних засобів. Для прикладу: виникає проблема стосовно визначення справедливої вартості, це спричинено тим, що немає видань, які б публікували встановлені загальнодержавні ціни на конкретні види основних засобів, також необхідних чинників для формування справедливої вартості. Значною проблемою є визначення й ліквідаційної вартості. Ці проблеми можливо вирішити шляхом наближення ПСБО до МСБО.

7. Довгостроковий період використання основних засобів, упродовж якого змінюється їх вартість під впливом різних чинників, викликає необхідність верифікації економічної інформації про вартісні параметри, стан і рух основних засобів. Результати верифікації даних статистичного і бухгалтерського обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах, інфляційні процеси в Україні зумовили необхідність удосконалення методичного інструментарію діагностики відтворення основних засобів шляхом: застосування приведеної (порівнянної) вартості основних засобів; врахування фактору зростання цін на основі засоби при діагностиці потенційної здатності підприємств до самофінансування відтворення; уточнення підходів до аналізу власних джерел відтворення з урахуванням стадій операційного циклу сільськогосподарської діяльності й активних фаз ринку галузевих основних засобів.

8. Трансформаційні процеси в економіці України, потреба в активізації інвестування та кредитування сільськогосподарських підприємств актуалізують питання об'єктивної оцінки основних засобів відповідно до їх ринкової чи відновної вартості. З метою удосконалення оцінки основних засобів сільськогосподарського призначення обґрунтовано доцільність розробки галузевих стандартів і відповідних методичних рекомендацій з оцінки. Для загальноприйнятих методів оцінки обґрунтовано пріоритетність їх застосування за видами основних засобів сільськогосподарського призначення. Окремі положення методів конкретизовано з урахуванням специфіки галузі, стану ринку й особливостей різних видів галузевих основних засобів.

9. Розглядаючи структуру основних засобів слід звертати увагу, що елементи структури по-різному впливають на процес виробництва, а відповідно – і на процес господарювання. Проте, за однакових економічних умов, кращі результати будуть у підприємств, які в своїй структурі мають найбільше активних виробничих основних засобів, зокрема: машини та обладнання, транспортні засоби, тварини [1, с. 246].

8. Амортизаційна політика сільськогосподарських підприємств забезпечує урегульований процес простого відтворення основних засобів, ґрунтуючись на таких положеннях: вибір з-поміж альтернативних тих методів амортизації, що найбільш реально відображають знос основних засобів при дотриманні принципу нарахування та відповідності доходів і витрат; застосування прискорених методів амортизації основних засобів, які потребують якнайшвидшого оновлення; використання коштів амортизаційного фонду за прямим призначенням; проведення постійної переоцінки балансової вартості основних засобів до рівня їх відновної вартості; вибуття основних засобів, які є економічно недоцільними. Методи нарахування амортизації за окремими видами основних засобів сільськогосподарського призначення мають певну пріоритетність у застосуванні, обґрунтовану за результатами досліджень. Доцільно



запровадити науково обґрунтовані диференційовані норми амортизації, не забороняючи підприємству використовувати чинні методи амортизації. На державному рівні в розвиток Концепції амортизаційної політики необхідно прийняти Закон України «Про амортизацію», забезпечити імплементацію правових норм Концепції при розробці та реалізації державних програм розвитку сільського господарства, впровадженні системи стимулів щодо активізації інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання. З метою забезпечення дієвої практики переоцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств доцільно запровадити систематичну загальногалузеву індексацію їх вартості в поєднанні з переоцінкою за справедливою вартістю з ініціативи підприємства. На сьогодні є потреба у здійсненні разової індексації, коефіцієнти якої відображають накопичений рівень недооцінки основних засобів сільськогосподарського призначення відповідно до їх відновної вартості.

9. Щоб використання основних засобів було насправді економічно вигідним і ефективним, необхідно стежити за його технічним станом; залучати фахівців при проведенні складних ремонтів; вивчати ринки виробництва; залучати спеціалістів маркетингового відділу; підвищувати рівень спеціалізації виробництва; усувати простої; модернізувати устаткування; поліпшувати склад, структуру й стан основних засобів; удосконалювати планування, управління й організацію праці та виробництва.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 779 с.
2. Анісімова М. В. Розширення методів відтворення основних засобів на підприємстві / М. В. Анісімова, О. Я. Загорецька // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 6 (156). – С. 190–196.
3. Асаул Н. А. Теория и методология институциональных взаимодействий субъектов инвестиционно-строительного комплекса / Н. А. Асаул. – СПб. : «Гуманистика», 2004. – 280 с.
4. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів): Навч. Посібник./ В.В. Бабіч, С.В.Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 С.
5. Бём-Баверк Ойген фон. Избранные труды о ценности, проценте и капитале / Ойген фон Бём-Баверк. – М. : Эксмо, 2009.– 912 с.
6. Березін О. В. Стратегія підприємства: навчальний посібник / О. В. Березін, М. Г. Безпарточний. – К. : Ліра-К, 2010. – 224 с.
7. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К. : «Ника-центр», 1998. – 480 с.
8. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – К. : «Ника – Центр» : Эльга, 2000. – 720 с.
9. Бланк И. А. Управление формированием капитала / И. А. Бланк. – К. : «Ника-Центр», 2000. – 512 с.
10. Блауг М. 100 великих экономистов до Кейнса = Great Economists before Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past (Библиотека «Экономической школы», вып. 42) / М. Блауг. – СПб. : Экономикус, 2008. – 352 с.
11. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет : справочник ; пер. с англ. / Д. Блейк, О. Амант. – М. : Информ.-изд. дом «Филинь», 1997. – 396 с.
12. Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія / Р. Ф.

Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 452 с.

13. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

14. Вальтер С. Б. Капитальные вложения в сельское хозяйство: кредитование, финансирование, анализ использования / С. Б. Вальтер. – М. : Агропромиздат, 1986. – 184 с.

15. Васин Л. А. Понятие и особенности реализации инновационного воспроизводства основного капитала предприятия / Л. А. Васин, Э. В. Хлынин // Финансы и кредит : научно-теоретический и практический журнал. – 2012. – № 22 (502). – С. 20–29.

16. Вдовенко Л. О. Механізми банківського кредитування в аграрній сфері : монографія / Вдовенко Л. О. – Вінниця : ФОП Корзун Д. Ю., 2013. – 378 с.

17. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

18. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б.. бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна. – К.: Центр учбової літератури, 2010. - 536 с.

19. Вимоги до звітів про експертну оцінку державного майна : Інструктивний лист Фонду державного майна України від 26.12.1995 р. № 10-20-9281 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>.

20. Воспроизводство основных фондов в СССР / [А. А. Аракелян, В. А. Воротилов, Л. М. Кантор, П. М. Павлов]. – М. : Мысль, 1970. – 486 с.

21. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.

22. Голованов А. Н. Эффективность использования основных фондов

колхозов / А. Н. Голованов. – К. : Урожай, 1975. – 144 с.

23. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

24. Дебре Ж. Автобіографія і Нобелівська лекція // Лауреати Нобелівської премії по економіці: автобіографії, лекції, коментарії. – СПб. : Наука, 2009. – Т. 2: 1986-1996. – С. 9–27.

25. Додонов А. А. Амортизація і ремонт основних засобів промисловості СРСР / А. А. Додонов. – М. : Госфиниздат, 1960. – 208 с.

26. Економіка підприємства : структурно-логічний навчальний посібник / за ред. Покропивного С. Ф. – К. : КНЕУ, 2001. – 457 с.

27. Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

28. Захаров В. Г. Особливості виробництва основних засобів в умовах науково-технічної революції / В. Г. Захаров. – М. : Економіка, 1972. – 199 с.

29. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами: навч. посібн. / І. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134.

30. Зоренко О. В. Диверсифікація аграрного підприємства: сутність, напрями, види / О. В. Зоренко // Вісник Дніпропетровського державного аграрного університету. – 2005. – № 1. – С. 144–147.

31. Иванов Е. А. Воспроизводство и использование основных фондов / Е. А. Иванов. – М. : Экономика, 1968. – 215 с.

32. Иванух Р. А. Справочник экономических показателей сельского хозяйства / Р. А. Иванух, М. М. Пантелейчук, И. В. Попович. – [2-е изд., переработ. и доп.]. – К. : Урожай, 1988. – 216 с.

33. Іванишин В. В. Організаційно-економічні засади відтворення і ефективного використання технічного потенціалу аграрного виробництва : монографія / В. В. Іванишин. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – 350 с.

34. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. [Електронний ресурс]: за даними сайту / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

35. Інструкція по інвентаризації активів та зобов'язань. Затверджено наказом Мінфіну України від 02.09.2014 № 879.

36. Історія економічних учень : підручник у 2 ч. – Ч. 1 / за ред. В. Д. Базилевича. – [3-тє вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2006. – 582 с.

37. Іщенко Я.П. Організація та методика обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах /О.О. Любар, Я.П. Іщенко// ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 11. – С. 125-143.

38. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства : навч. посібник / [Круш П. В., Клименко О. В., Подвігіна В. І., Гулевич В. О.]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

39. Кенэ Ф. Физиократия, 1767 // 25 ключевых книг по экономике. – Челябинск : изд-во «Урал – LTD», 1999. – С. 31–52.

40. Кірейцев Г. Г. Формування нової системи амортизації в Україні / Г. Г. Кірейцев // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 23–30.

41. Кларк Дж. Б. Распределение богатства / Дж. Б. Кларк. – М. : Экономика, 1992. – 447 с.

28. Коваль Н. І., Резнік І.Ю. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів на сільськогосподарських підприємствах / Н. І. Коваль, І.Ю. Резнік // матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток фінансово-економічного становища на різних рівнях управління: підприємство, регіон, держава:» (м. Дніпропетровськ, 6-7 листопада 2015 р.). У 4-х частинах. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2015. – Ч. 2. – С. 51-54.

29. Коваль Н.І. Проблеми обліку амортизації основних засобів згідно національних та міжнародних стандартів /Н.І. Коваль// International scientific conference “Economy and society: modern foundation for human development” –

Leipzig, October 31th, 2016. – p.186-188.

42. Колосов А. Ф. Основные фонды и их роль в социалистическом воспроизводстве / А. Ф. Колосов. – М. : Соцэкгиз, 1963. – 145 с.

43. Кругляк Б. С. Учет и анализ основных фондов в колхозах и совхозах / Б. С. Кругляк. – М. : Статистика, 1970.– 120 с.

44. Лайко П. А. Ефективність використання та відтворення основного капіталу сільськогосподарських підприємств / П. А. Лайко, Л. О. Березовська– К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – 192 с.

45. Левицька І. В. Відтворення основних засобів: теорія і практика : Монографія / І. В. Левицька. – Т. : ТзОВ «Терно-граф», 2010. – 272 с.

46. Лукинов И. И. Эволюция экономических систем / И. И. Лукинов. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2002. – 567 с.

47. Лупенко Ю. О. Формування попиту на сільськогосподарську техніку в Україні / Ю. О. Лупенко // Механізація і електрифікація сільського господарства. – 2012. – Вип. 97 (2). – С. 363–371.

48. Макконнелл Кэмпбелл Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю; пер. Е. С. Иванова [и др.]. – К. : ХаГар, 2000.– 785 с.

49. Маркс К. Капитал. Т. 1 / Маркс К., Энгельс Ф. – Соч. – М. : Политиздат, 1963. – Т. 23. – 847 с.

50. Маркс К. Капитал. Т. 2 / Маркс К., Энгельс Ф. – Соч. – М. : Политиздат. – 1963. – Т. 24. – 798 с.

51. Маршалл А. Принципы экономической науки ; пер. с англ., т. I. / Маршалл А. – М. : Издательская группы «Прогресс», 1993. – 415 с.

52. Маршалл А. Принципы экономической науки ; пер. с англ., т. II. / Маршалл А. – М. : Издательская группы «Прогресс», 1993. – 310 с.

53. Матеріально-технічне забезпечення сільського господарства України : посібник / [Лупенко Ю. О., Захарчук О. В., Могилова М. М. та ін.]; за ред. Ю. О. Лупенка та О. В. Захарчука. – К. : ННЦ ІАЕ, 2015. – 144 с.

54. Методичні рекомендації з експертної оцінки майна в

підприємствах АПК / [Підлісецький Г. М., Герун М. І., Моголова М. М. та ін.]. – К. : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. – 220 с.

55. Методичні рекомендації з обґрунтування нормативної потреби основних засобів на виробництво сільськогосподарської продукції / [Захарчук О. В., Герун М. І., Моголова М. М. та ін.] – К. : ННЦ «ІАЕ», 2014. – 60 с.

56. Методичні рекомендації по експертній оцінці основних засобів в АПК. – К. : ДОП Інституту аграрної економіки УААН, 1995. – 65 с.

57. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року №561.

58. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджено наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433.

59. Милль Дж. С. Основы политической экономии и некоторые аспекты их приложения к социальной философии: В 3 т., Т. 1. / пер. с англ., общ. ред. А. Г. Милейковского / Джон Миль. – М. : Прогресс, 1980. – 495 с.

60. Митний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

61. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

62. Міжнародні стандарти оцінки. Восьме видання.2008 / [пер. з англ. С. О. Пузенка]. – К. : «АртЕк», 2008. – 432 с.

63. Моголова М. М. До питання оцінки інвестицій в облігації // Ринкова трансформація економіки АПК : кол. монографія у 4-х частинах. – К. : ІАЕ, 2002. – С. 69–72.

64. Моголова М. М. Пріоритети оцінки зменшення корисності основних засобів / М. М. Моголова // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2007. – № 15, т. 2. – С. 214–216.

65. Моголова М. М. Сума очікуваного відшкодування як основа

оцінки зменшення корисності основних засобів / М. М. Могилова // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2007. – № 3. – С. 25–30.

66. Могилова М. М. Удосконалення аналізу основних засобів сільського господарства на основі їх приведеної вартості / М. М. Могилова // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Фінанси і кредит. – 2011. – № 1(30). – С. 348–353.

67. Могилова М. М. Формування облікової політики основних засобів сільськогосподарськими підприємствами / М. М. Могилова // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК. – К. : ІАЕ, 2001. – С. 346–350.

68. Мулик Т.О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями /Т.О. Мулик, А.О.Цуркан// Науковий вісник Херсонського державного університету. – Вип.29, ч. 2. – 2018. – С. 173-177

69. Мулик Т.О., Григораш М.В. Діагностика підприємства під час фінансової кризи, як складова антикризової політики. БІЗНЕС-НАВІГАТОР: науково-виробничий журнал. – Випуск 5 (48). – 2018. – С. 160-163

70. Мулик Т. О. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник /Т. О. Мулик, О. А. Материнська, О. Л. Пльонсак. – Київ: Центр учбової літератури, 2017. – 288 с.

71. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73.

72. Неміш Ю. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Ю. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5, № 3–4. – С. 181–187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ae\\_2012\\_5\\_3-4\\_31.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ae_2012_5_3-4_31.pdf).

73. Нормы амортизационных отчислений по основным фондам народного хозяйства СССР и Положение о порядке планирования,



начисления и использования амортизационных отчислений в народном хозяйстве / Постановление Совета Министров СССР от 14.03.1974 г. № 183. – М. : Изд-во «Экономика», 1974. – 144 с.

74. Огийчук Н. Ф. Учет основных фондов на предприятиях АПК / Н. Ф. Огийчук. – К. : Урожай, 1990. – 124 с.

75. Основи економічної теорії / С. В. Мочерний [та ін.] ; за ред. С. В. Мочерного. – К. : ВЦ «Академія», 1997. – 646 с.

76. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР / Постановление Совета Министров СССР от 22.10.1990 г. № 1072. – М. : Изд-во «Экономика», 1990. – 111 с

77. Панкратов Е. П. Теоретические аспекты форм и методов воспроизводства основных производственных фондов строительства / Е. П. Панкратов // Вестник Российской академии естественных наук. – 2015. – № 6. – С. 83–89.

78. Панкратов Е. П. О повышении роли капитального ремонта в процессе воспроизводства основных производственных фондов строительства / Е. П. Панкратов, О. Е. Панкратов // Экономика строительства. – 2015. – № 5. – С. 3–13.

79. Пасхавер Б. Й. Аграрний сегмент національного багатства / Б. Й. Пасхавер // Економіка України. – 2013. – № 2 (607). – С. 49–59.

80. Пасько О. В. Відтворення основних засобів аграрних підприємств у сучасних умовах / О. В. Пасько. – Суми : ВАТ «СОД», видавництво «Козацький вал», 2004. – 102 с.

81. Підлісецький Г. М. Основні виробничі фонди сільського господарства: ефективність, оновлення, оцінка / [Г. М. Підлісецький, П. М. Гарасим, М. І. Герун та ін.] ; за ред. Г. М. Підлісецького. – К. : Урожай, 1995. – 192 с.

82. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

83. Подолинский С. А. Труд человека и его отношение к распределению энергии. Издание 2-е / С. А. Подолинский / Предисловие И. Я. Вырдова, А. А. Новотчинова, Г. А. Шилина. Предисловие к 1-му изданию П. Г. Кузнецова. – М. : Белые Альвы, 2005. – 160 с. – (Серия «Мыслители Отечества»).

84. Правдюк Н.Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія / Н.Л. Правдюк, Т.О. Мулик, Я.І. Мулик. – Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

85. Приб К. А. Індикатори відтворення основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / К. А. Приб // Інтелект ХХІ. – 2016. – № 1 – С. 46–53.

86. Проблеми реалізації технічної політики в агропромисловому комплексі / За ред. Я. К. Білоуська. – К.: ННЦ ІАЕ, 2007. – 216 с.

87. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

88. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

89. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

90. Про власність : Закон України від 07.02.1991 р. № 697-XII (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-12>.

91. Про державну підтримку сільського господарства України : Закон

України від 24.06.2004 р. № 1877-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>.

92. Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України від 01.06.2000 р. № 1775-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

93. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97–ВР (із змінами та доповненнями) (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80>.

94. Про оцінку земель : Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

95. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

96. Про затвердження Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

97. Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів приватизації та оренди : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.09.1992 р. № 522 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

98. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

99. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна» : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1442 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

100. Про затвердження Національного стандарту № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2004 р. № 1655 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

101. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

102. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

103. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

104. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

105. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.

106. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

107. Про затвердження Методики товарознавчої експертизи та оцінки колісних транспортних засобів : Наказ Міністерства юстиції України, Фонду державного майна України від 24.11.2003 р. № 142/5/2092 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

108. Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок : Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах від 09.01.2003 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

109. Про затвердження переліку і граничних цін на техніку та обладнання вітчизняного виробництва для агропромислового комплексу, закупівля якої в 2014 році фінансується за рахунок коштів державного бюджету : Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 12.02.2014 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/node/11745>.

110. Реформування майнових відносин у підприємствах АПК : практ. посіб. ; за ред. П. Т. Саблука та Г. М. Підлісецького. – К. : Інститут аграрної економіки, 2001. – 614 с.

111. Роль держави у довгостроковому економічному зростанні / [Болховітінова О. Ю., Кваснюк Б. Є., Кіреєв С. І. та ін.] ; за ред. Б. Є. Кваснюка. – К. : Ін-т екон. прогноз., Х. : Форт, 2003. – 424 с.

112. Руденко М. Енергія прогресу. Нариси з фізичної економії / Руденко М. [Вид. 2-е допов.]. – Т. : Джура, 2005. – 412 с.

113. Саблук П. Т. ТанDEM фізіократії і технократії як філософія подальших аграрних реформ в Україні / П. Т. Саблук, М. М. Могилова // Техніка і технології АПК. – 2014. – № 11 (62). – С. 22–27.

114. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. — К. : Знання, 2007. – 668 с.

115. Свиноус І. В. Методичні підходи щодо використання амортизації як джерела відтворення основних засобів в сільськогосподарських підприємствах / І. В. Свиноус, Н. В. Хомяк, А. П. Маєвська // Сталий розвиток економіки. – 2016. – № 1. – С. 195–201.

116. Свиноус І. В. Формування системи інноваційного забезпечення відтворювальних процесів основних засобів сільськогосподарських

підприємств / І. В. Свиноус, Н. В. Хомяк // Сталий розвиток економіки. – 2016. – № 2. – С. 75–80.

117. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів / А. Сміт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bibliograph.com.ua/adam-smit/index.htm>.

118. Стандарти оцінки RICS / [пер. з англ.]. – М. : Альпіна Паблішерз, 2011. – 188 с.

119. Сук Л. Облік основних засобів // Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 13. – С. 2–12.

120. Сусіденко Ю.В. Методика удосконалення контролю основних засобів в системі управління об'єктами господарювання / Ю.В. Сусіденко, Г.К. Столяр // Актуальні проблеми сучасної науки XXII Міжнар. наук.-практ. конф. (28 липня 2017 р.; Москва-Астана-Харків-Відень) / Відпов. за вип. Михайлов М.А. – Харків: Друкарня «Інтернаука», 2017. – С. 122-124.

121. Ткачук С. В. Основні засоби : аналіз сутнісних та структурних характеристик / С. В. Ткачук // Наукові праці НУХТ. – 2010. – № 32. – С. 140–143.

122. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства / О.Ф. Томчук // Причорноморські економічні студії . – 2018 . – Випуск 28, Частина 2 . – С. 152-159.

123. Федоришина Л.І. Витоки розвитку економічного аналізу / Л.І.Федоришина // Причорноморські економічні студії. Науковий журнал. – 2016. –. Випуск 11. – С. 234-239.

124. Федоришина Л.І., Школьний В.С. Ефективність використання основних засобів підприємства. The scientific heritage (Budapest, Hungary) The journal is registered and published in Hungary. No 46 (2020) P.8. P.114-128.

125. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств/ Л.І.Федоришина, А.О.Цуркан //Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор» – 2018. – Випуск 2-2 (45). – С. 137-139.

126. Хлынин Э. В. Методы и модели управления процессом воспроизводства основного капитала / Э. В. Хлынин, С. В. Городничев // Известия ТулГУ. – 2014. – Вып. 3, ч. 1. – С. 114–123. – (Серия «Экономические и юридические науки»).

127. Царенко О. М. Економічний аналіз діяльності підприємств агропромислового комплексу : навч. посіб. / О. М. Царенко. – К. : Вища шк., 1998. – 256 с.

128. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

129. Шамиль Ш. Г.-М. На пути к практическому применению энергетического подхода в экономике (развитие идей П. Г. Кузнецова) / Ш. Г.-М. Шамиль // Устойчивое инновационное развитие: проектирование и управление. – 2013. – Т. 9, № 4 (21). – С. 10–35 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rypravlenie.ru/wpcontent/uploads/2014/02/02-Shamil.pdf>.

130. Шевчук Д. Верификация информации [Электронный ресурс] – Режим доступа : [http://www.e-reading.club/chapter.php/84338/23/Shevchuk-Ekonomicheskaya\\_zhurnalistika.html](http://www.e-reading.club/chapter.php/84338/23/Shevchuk-Ekonomicheskaya_zhurnalistika.html).

131. Шульман С. И. Основные фонды и амортизация (теория, учет) / С. И. Шульман. – Мн. : Наука и техника, 1977. – 240 с.

132. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития ; пер. с англ. / Й. А. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.

133. Якушева І. Є. Розвиток лізингових послуг як інструмент інвестування аграрного сектора / І. Є. Якушева // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 1(21). – С. 397–403.

134. Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики / Н.Ф. Яремчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №4 (20).С.143-152