

УДК 338.2:332.025

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ В АГРАРНОМ СЕКТОРЕ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ: МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

В. И. Сильванович

УО «Гродненский государственный университет им. Я. Купалы»
г. Гродно, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 230023, г. Гродно, ул. Ожешко, 22
e-mail: silvanv@mail.ru)

***Ключевые слова:** основные средства, амортизация, амортизационная политика, способы начисления амортизации.*

***Аннотация.** Эффективность функционирования сельскохозяйственных организаций определяется постоянной реновацией основных средств в аграрной экономике на прогрессивной технико-технологической основе. В этой связи статья посвящена обоснованию в методическом плане направлений и механизмов оптимизации амортизационной политики производителей сельскохозяйственной продукции.*

METHODICAL ASPECTS OF IMPROVING THE DEPRECIATION POLICY IN THE AGRARIAN SECTOR OF THE NATIONAL ECONOMY

V. I. Silvanovich

El «Grodno State University Named Yanka Kupala»
(Belarus, Grodno, 230023, 22 Ozheshko st.; e-mail: silvanv@mail.ru)

***Key words:** fixed assets, depreciation, depreciation policy, methods of depreciation.*

***Summary.** Effective functioning of the agricultural organizations is determined by the constant renovation of fixed assets in the agrarian economy on a progressive technical and technological basis. Therefore, the article is devoted to the methodical substantiation of directions and mechanisms of optimization of depreciation policy of agricultural producers.*

(Поступила в редакцию 03.06.2016 г.)

Введение. Амортизационная политика организаций в сельском хозяйстве заключается в управлении аккумулированными амортизационными отчислениями, которые представляются одним из ключевых внутренних источников финансирования инвестиций, идущих на модернизацию и перевооружение технико-технологической базы сельскохозяйственного производства на инновационной основе. Обеспечение пропорциональности между оптимальным уровнем возмещения основных средств сельскохозяйственного назначения, определяемым НТП, и их фактическим выбытием из производственного процесса детерминировано взаимосвязью реновации основного капитала в сельском хозяйстве и амортизационной политики аграрных товаропроизводителей, т. к. при слабой координации процесса использования амортизационных отчислений на реновацию основных средств с их выбытием утрачивается взаимозависимость между сроками полезного использования и реновации объектов основного капитала, интенсифицируется тренд его физического и морального устаревания. В связи с этим амортизационная политика сельскохозяйственных организаций должна проектироваться на базе комплексного учета специфики воспроизводственного процесса в аграрной экономике и прогнозных параметров обновления объектов основных средств. Теоретико-методологическая актуальность анализа амортизационной политики, критически важное ее влияние на уровень развития материально-технической базы сельского хозяйства в Беларуси обусловили выбор темы научного исследования.

Цель работы: обосновать в методическом плане направления и механизмы оптимизации амортизационной политики сельскохозяйственных организаций в Республики Беларусь.

Материал и методика исследований. Теоретико-методологической основой исследования явились научные труды и методические разработки отечественных ученых в области аграрной экономики и амортизационной политики, нормативные правовые акты республиканских органов управления, регламентирующие учет доходов и расходов организаций. Исследования проводились с применением таких методов научного познания, как монографический и диалектический, инструментарием экономического анализа.

Результаты исследований и их обсуждение. Разрабатывая пути, механизмы и инструментарий совершенствования амортизационной политики организаций в сельском хозяйстве, следует рассмотреть особенности формирования источников простого и расширенного воспроизводства основных средств, вытекающих из специфики сельскохозяйственного производства.

Существенные объемы произведенной сельскохозяйственной продукции, предназначенные для внутреннего производственного использования в хозяйствах в качестве обеспечения урожая будущего периода семенным материалом и кормами скота, не относятся к товарной продукции (нетоварная продукция). Как результат, сумма амортизационных отчислений, включаемых в себестоимость нетоварной части продукции, не возмещается по причине отсутствия ее реализации сторонним организациям. В итоге, величина амортизации в составе выручки от реализации сельскохозяйственной продукции является недостаточной для простого воспроизводства объектов основных средств ее производителей. В связи с этим для аккумуляирования достаточного не только для простого, но и расширенного воспроизводства основного капитала в сельском хозяйстве объема амортизационных ресурсов необходимо всю величину начисленной амортизации, применительно ко всей произведенной продукции, относить на себестоимость только реализованной продукции.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 (в редакции постановлений от 30 апреля 2012 г. № 25, от 14 декабря 2012 г. № 74, от 8 февраля 2013 г. № 11, от 31 декабря 2013 г. № 96), в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную, в том числе сельскохозяйственную деятельность, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (*СБРП*) «включает прямые затраты (*ПЗ*) и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам (*ПКЗР*)» [1]:

$$СБРП = ПЗ + ПКЗР \quad (1)$$

К прямым затратам (*ПЗ*) относятся прямые материальные затраты (*ПМЗ*), прямые затраты на оплату труда (*ПЗОТ*), прочие прямые затраты (*ППЗ*).

В состав:

- прямых материальных затрат (*ПМЗ*) включается «стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг»;

- прямых затрат на оплату труда (*ПЗОТ*) – «затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продук-

ции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат»;

– прочих прямых затрат (ППЗ) – «иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг» [1].

В состав распределяемых переменных косвенных затрат (ПКЗр) включаются косвенные общепроизводственные затраты (КОЗ), величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг [1].

Общепроизводственные затраты включают «затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (ЗСЭМО), начисленную амортизацию (ДФА) и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве (ЗРФА), затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства (ЗОТоп), другие аналогичные по назначению затраты» (ОЗор) [2].

Таким образом, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (с начисленной амортизацией в составе общепроизводственных затрат) можно представить следующим образом:

$$СБ_{рп} = ПМЗ + ПЗОТ + ППЗ + КОЗ(ДФА), \quad (2)$$

где $КОЗ = ЗСЭМО + ДФА + ЗРФА + ЗОТоп + ОЗор$.

Себестоимость реализованной продукции сельского хозяйства по каждому ее виду рассчитывается с учетом ее товарности. Важно отметить, что по уровню товарности все виды сельскохозяйственной продукции в Беларуси условно подразделяются на высокотоварные (свыше 50% товарности), низкотоварные (менее 50% товарности) и нетоварные [3]. Уровень товарности сельскохозяйственной продукции ($У_T$) определяется отношением реализованной продукции к произведенной (в натуральном выражении или в сопоставимых ценах).

При этом индивидуальный уровень товарности ($У_T$) в сельском хозяйстве рассчитывается по каждому отдельно взятому виду продукции, работ, услуг:

$$У_T = \frac{Q_{ТП}}{Q_{ВП}}, \quad (3)$$

где $Q_{ТП}$ – объем товарной продукции, работ, услуг (в натуральных единицах);

$Q_{ВП}$ – объем валовой продукции, работ, услуг (в натуральных единицах).

Общий уровень товарности продукции, работ, услуг (U_T) определяется:

$$U_T = \frac{\sum Q_{ТП} \times P}{\sum Q_{ВП} \times P}, \quad (4)$$

где P – сопоставимая цена за единицу продукции, работ, услуг [3].

С учетом уровня товарной продукции произведем преобразование в формуле (2):

$$СБРП = U_T(ПМЗ + ПЗОТ + ППЗ + КОЗ(ДФА)) \quad (5)$$

Уровни себестоимости реализованной продукции, работ, услуг и всех ее составных частей относительно валовой продукции сельского хозяйства представляется следующим образом:

$$УСБРП = U_T(УПМЗ + УПЗОТ + УППЗ + УКОЗ(ДФА)) \quad (6)$$

При отнесении всей величины начисленной амортизации на себестоимость реализованной продукции, работ, услуг в сельском хозяйстве получаем:

$$СБРП_i = U_T(ПМЗ + ПЗОТ + ППЗ) + КОЗ(ДФА) \quad (7)$$

Применительно к уровню реализованной продукции в отношении к валовой продукции сельского хозяйств имеем:

$$УСБРП = U_T(УПМЗ + УПЗОТ + УППЗ) + УКОЗ(ДФА) \quad (8)$$

$$УСБРП = U_T(1 - УКОЗ(ДФА)) + УКОЗ(ДФА) \quad (9)$$

Тем самым можно рассчитать изменение уровня себестоимости реализованной продукции, работ, услуг в сельском хозяйстве в зависимости от двух факторов: уровня товарности продукции, работ, услуг и доли амортизации в себестоимости. Важно указать, что с ростом уровня товарности продукции, работ, услуг в сельском хозяйстве сокращается разрыв между уровнями фактической себестоимости реализованной продукции, работ, услуг и расчетной, при включении в ее состав всей суммарной величины начисленной амортизации. Следовательно, рост доли амортизации в себестоимости ведет к увеличению расчетной себестоимости:

$$\Delta УСБРП = УСБРП - U_T \quad (10)$$

В целом внедрение указанных методических положений не вызовет существенного увеличения уровня себестоимости реализованной продукции, работ, услуг в сельском хозяйстве по причине того, что стоимость нетоварной продукции сельского хозяйства входит в состав затрат на производство по фактической себестоимости продукции, работ, услуг за минусом амортизации объектов основных средств и будет способствовать простому и расширенному их воспроизводству у аграрных товаропроизводителей на инновационной основе.

Считаем необходимым вместе с распространенными в отечественной литературе подходами [4] для усиления синергетического эффекта от взаимодействия ключевых внутренних источников финансирования инвестиций в реновацию основных средств в сельском хозяйстве относить часть выручки аграрных организаций от реализации продукции, работ, услуг, зачисляемой на их расчетные и валютные счета, на специальные инвестиционные счета в ОАО «Банк развития Республики Беларусь», на которых также аккумулировать амортизационные отчисления. При этом свободные средства с инвестиционных счетов целесообразно разрешить использовать всем субъектам хозяйствования в аграрном секторе экономики, испытывающим инвестиционный дефицит в них, в рамках свободно перелива указанных денежных средств между инвестиционными счетами.

Кроме того, для учета особенностей использования объектов основных средств в сельском хозяйстве целесообразно обоснованно отражать в амортизационной политике аграрных организаций и избирательно применять в их хозяйственной практике те или иные разрешенные законодательством способы начисления амортизации (линейный, нелинейный, производительный).

Так, линейный метод начисления амортизационных отчислений предпочтительно использовать по объектам основного капитала в сельском хозяйстве, характеризующимся тождественностью степени их физического износа и сроком полезного использования, а также по тем объектам, по которым весьма проблематично взаимно увязать перенос стоимости объектов основных средств на себестоимость реализованной продукции, работ, услуг (работу) с интенсивностью эксплуатации капитальных активов производителей сельскохозяйственной продукции [5]. В первую очередь, линейное начисление амортизации в сельском хозяйстве, согласно мировым и белорусскому прикладным подходам к амортизационной политике, следует распространять на здания, сооружения и передаточные устройства, рабочий скот (пассивные основные средства). Касательно активных объектов основных средств, к которым относятся тракторы, комбайны и иная сельскохо-

зайственная техника, неравномерно изнашиваемым по годам срока их эксплуатации (в начальные годы – интенсивно, накопительно, но в недостаточной степени явно; во второй половине данного срока – с прогрессирующим увеличением затрат на техническое обслуживание и ремонт данных объектов основных средств), предпочтительны нелинейные методы начисления амортизационных отчислений [6]. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции, наиболее учитывающий связь уровня физического износа объектов основного капитала с переносом их стоимости на реализованную продукцию работы, услуги, целесообразно применять для спецнастки сельскохозяйственных организаций, срок полезного использования которой прямо связан с объемом продукции сельского хозяйства: объектов активных основных средств (грузовым автомобилям, включая прицепы и полуприцепы к ним, сельскохозяйственной технике и оборудованию), эффективность использования которых подсчитывается в натуральных измерителях и где величина амортизационных отчислений детерминирована объемом и часами выполненными сельскохозяйственными и иными работ [5, 7]. Нелинейные (ускоренные) методы начисления амортизации (уменьшаемого остатка, прямой суммы чисел лет) следует использовать в отношении активной части сельскохозяйственных основных средств, подвергающимся высокой степени морального износа.

Учитывая подходы ряда отечественных авторов, в качестве методологического критерия выбора среди методов начисления амортизационных отчислений учитывать их долю в совокупном потоке денежных средств и чистой прибыли сельскохозяйственных организаций для усиления их инвестиционного потенциала, а также для оптимизации процесса движения денежных средств. Это обосновывается тем, что амортизация в составе реализованной продукции, работ, услуг для организаций является притоком денежных средств, не включаемым в налогооблагаемую базу. В связи с этим критериальным показателем сравнительной эффективности выбираемых методов начисления амортизационных отчислений выступает отношение процента прироста совокупного потока денежных средств в результате применения избранного метода к сгенерированному совокупному потоку денежных средств в результате использования линейного способа начисления амортизации на объекты основного капитала [8].

Заключение. Таким образом, из проведенного анализа видно, что для аккумуляции амортизационных ресурсов, достаточных не только для простого, но и расширенного воспроизводства инновационного основного капитала в сельском хозяйстве Беларуси, необходимо всю величину начисленной амортизации, применительно ко всей произве-

денной продукции, относить на себестоимость только реализованной продукции. При этом предлагается рассчитывать изменение уровня себестоимости реализованной продукции, работ, услуг в сельском хозяйстве в зависимости от двух факторов: уровня товарности продукции, работ, услуг и доли амортизации в себестоимости. Отмечено, что с ростом уровня товарности продукции в сельском хозяйстве сокращается разрыв между уровнями фактической себестоимости реализованной продукции и расчетной, при включении в ее состав всей суммарной величины начисленной амортизации: рост доли амортизации в себестоимости ведет к увеличению расчетной себестоимости.

Для интенсификации эффекта от взаимодействия важнейших внутренних источников инвестиционного финансирования в обновление объектов основных средств в аграрном секторе экономики необходимо относить часть выручки сельскохозяйственных организаций от реализации продукции, работ, услуг, зачисляемой на их расчетные и валютные счета, на специальные инвестиционные счета в ОАО «Банк развития Республики Беларусь», на которых также аккумулировать амортизационные отчисления. При этом свободные средства с инвестиционных счетов целесообразно разрешить использовать всем аграрным хозяйствующим субъектам в сельском хозяйстве, имеющим недостаток инвестиционных ресурсов, в рамках свободно перелива указанных денежных средств между инвестиционными счетами. Наряду с этим для учета специфики использования основных средств в аграрной экономике целесообразно обоснованно отражать в амортизационной политике сельскохозяйственных организаций и избирательно применять в их практике хозяйственной деятельности те или иные разрешенные законодательством способы начисления амортизации (линейный, нелинейный, производительный).

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102; с изм. и доп., внесенными постановлениями Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25, от 14 декабря 2012 г. № 74, от 8 февраля 2013 г. № 11, от 31 декабря 2013 г. № 96 [Электронный ресурс] // Pravo.by: Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=W21224697>. – Дата доступа: 12.12.2015.
2. Анищенко, Н. Особенности учета косвенных затрат в 2012 году [Электронный ресурс] / Н. Анищенко // Главный бухгалтер. – 2012. – № 26. – Режим доступа: http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/aniщенко-n-osobennosti-ucheta-kosvenn_0000000. – Дата доступа: 12.12.2015.
3. Шундалов, Б. М. Статистика АПК. Статистика издержек производства, себестоимости продукции и финансовых результатов: метод. указания для практ. занятий для студ. экон. спец. / Б. М. Шундалов, А. А. Гайдуков. – Горки: БГСХА, 2015. – 24 с.

4. Щербаков, А. Частное инвестиционное финансирование: нужна конструктивная государственная политика / А. Щербаков // Инвестиции в России. – 1999. – № 11. – С. 7-12.
5. Пацкалёв, А.Ф. Учетная и амортизационная политика предприятий АПК на современном этапе / А. Ф. Пацкалёв // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1999. – № 4. – С. 20-25.
6. Конкин, Ю. Стратегия и практика амортизации средств производства / Ю. Конкин // АПК: экономика, управление. – 2000. – № 7. – С. 31-38.
7. Пипко, В. Новые способы начисления амортизации основных средств / В. Пипко // АПК: экономика, управление. – 2000. – № 2. – С. 59-66.
8. Кадушкин, А. Способы амортизации основных фондов: сравнительный анализ / А. Кадушкин, Н. Михайлова // Финансовая газета. – 1999. – 12 июля. – С. 5-6.