

# ЗАТРАТЫ И СЕБЕСТОИМОСТЬ В ГОСУДАРСТВЕННОМ РЕГУЛИРОВАНИИ АГРАРНОЙ ЭКОНОМИКИ

И. В. Охрименко

*Киевский кооперативный институт бизнеса и права, Украина*

В течение последних лет рост производства валовой продукции сельского хозяйства в Украине поддерживался исключительно сельскохозяйственными предприятиями. Эти данные дают основание констатировать появление тенденции смены лидера среди аграрных укладов – от хозяйств населения лидирующая роль начинает переходить к сельскохозяйственным предприятиям, т. е. от мелкотоварного к крупнотоварному укладу. Подобная тенденция значительно актуализирует проблему повышения экономической эффективности сельскохозяйственных предприятий и повышает требования, прежде всего, к методологии и методике измерения затрат и результатов хозяйственной деятельности.

Следует подчеркнуть, что измерению затрат и результатов хозяйствования всегда уделялось должное внимание не только как важной научной проблеме, но и как одному из ведущих участков экономической политики. В Соединенных Штатах Америки еще в 1973 г. перешли к определению уровня защитных цен (целевых, закладных) на основе себестоимости продукции вместо используемого ранее паритета. С этой целью была разработана специальная система отслеживания фермерских расходов и калькулирования себестоимости единицы продукции. В Европейском Союзе также должным образом отнеслись к совершенствованию методики расчета цен, себестоимости, рентабельности как основных инструментов анализа и принятия решений в аграрной политике. Первым шагом в этом направлении была разработка единой методики счета себестоимости сельскохозяйственной продукции. Она была принята как стандартная всеми странами – членами Общего рынка с единым методическим центром в Брюсселе. Сказанное подтверждает как научное, так и практическое значение методологии измерения затрат и результатов деятельности аграрных предприятий.

Вместе с тем, на наш взгляд, методика калькулирования себестоимости в Украине имеет ряд существенных недостатков, в первую очередь с точки зрения состава затрат, к ней относящихся. В частности, в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий выделяется производственная себестоимость и себестоимость реализованной продукции. К производственной относят прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, другие прямые затраты и общепроизводственные затраты. Общехозяйственные затраты по обслуживанию и управлению предприятием в нее не включаются. Не включаются в себестоимость и финансовые затраты. Себестоимость реализованной продукции состоит из производственной себестоимости, нераспределенных постоянных общепроизводственных затрат и сверхнормативных производственных затрат. Расходы на сбыт также в нее не входят. Таким образом, административные затраты, финансовые затраты и затраты, связанные с ре-

лизацией продукции, в себестоимость не включаются и возмещаются за счет полученной прибыли.

Подобные изменения в методику определения себестоимости внесены с учетом международного опыта и могут характеризоваться с двух позиций. С одной стороны, процесс унификации систем измерения затрат и определения себестоимости в разных странах является положительным и требующим всестороннего одобрения. Единые требования к такой работе имеют много преимуществ, поэтому переход Украины на международные стандарты был вполне закономерным. С другой стороны, не следует однозначно отказываться от отечественных традиций ведения экономической работы на предприятии, поскольку многое из того, что у нас использовалось, было проверено временем и отвечало потребностям хозяйственной практики. Так, по нашему мнению, те показатели себестоимости, как производственной, так и реализованной продукции, что предлагаются международными стандартами для экономической работы на предприятии, являются менее пригодными, чем предыдущие.

Возможно, с позиций бухгалтерского учета есть логика в использовании затрат в их «неполном» виде, однако мы считаем, что себестоимость продукции, не включающая в себя всех затрат, необходимых для получения такой продукции, не отражает реальную ситуацию в хозяйствовании и не может считаться себестоимостью с позиций классических подходов к этому экономическому понятию.

При определении себестоимости как ответственного этапа измерения результатов деятельности аграрных предприятий следует обратить внимание и на измерение отдельных ее составляющих.

Одним из самых проблемных элементов считаем амортизацию. Цель начисления амортизации состоит не просто в переносе стоимости основных средств на продукцию, а в создании амортизационного фонда, предназначенного для их восстановления. То есть после окончания срока эксплуатации основного средства, например трактора, за счет амортизационного фонда, образованного амортизационными отчислениями, предприятие должно иметь возможность приобрести новый трактор. А если принимать во внимание, что большинство техники, отработавшей свой эксплуатационный срок в сельскохозяйственных предприятиях Украины, все еще продолжает использоваться, то при начислении амортизации к первоначальной ее стоимости средств амортизационного фонда должно быть достаточно не только для простого, а также расширенного воспроизводства основных средств.

Однако большинство основных средств, что отработали свой срок эксплуатации, соответственно, имеют незначительную балансовую стоимость. Начисление амортизации в этой остаточной балансовой стоимости приводит к экономически недостаточным суммам амортизационных отчислений. Исходя из этого, начисленная сегодня амортизация не позволяет получить сколько-нибудь существенных средств, т. е. не выполняет своего экономического предназначения, не обеспечивает достижения цели своего создания – воспроизводства основных фондов.

Таким образом, себестоимость продукции, произведенной с использованием основных средств небольшой балансовой стоимости, за счет незначительных амортизационных отчислений окажется искусственно заниженной. Несмотря на то, что снижение себестоимости, в целом, является явлением положительным, в данном случае результатом такого снижения будет невозможность предприятия создать амортизационный фонд, который бы позволял полноценное обновление его основных средств. Поэтому в основу расчета себестоимости важно положить не те нормативы, которые реально сформировались в хозяйствах и являются вынужденными, а те, которые являются научно обоснованными, ориентированными на современные прогрессивные технологии и потребности товаропроизводителей. В данном примере нормативы амортизационных отчислений

должны определяться, по крайней мере, до восстановительной первоначальной, а не остаточной стоимости современной техники.

Другим проблемным элементом затрат является оплата труда. Согласно Закону Украины «Об оплате труда» это вознаграждение, которое по трудовому договору выплачивается работникам за выполненную ими работу. Кодекс законов Украины о труде указывает, что ее величина максимальным размером не ограничивается. Однако согласно Законам Украины «О Государственном бюджете Украины на \_\_ год» четко устанавливается ее минимальный размер. По результатам проведенного анализа на аграрных предприятиях Украины этот минимум не выдерживается. Укрупненные расчеты показывают, что в 2018 г. сумма недоначисленной заработной платы законодательно установленного уровня составляет почти 96 % от суммы прибыли, полученной аграрными предприятиями Украины. Поэтому реальная результативность операционной деятельности аграрных предприятий за 2018 г. очень далека от отчетной.

Аналогичные замечания можно высказать и к определению других статей затрат. В частности, внесение удобрений и средств защиты должно отображаться на уровне рекомендуемых норм, с учетом выноса питательных веществ и энтомологических прогнозов. Страховые платежи должны включаться в затраты и себестоимость в размере, способном обеспечить возмещение утраченного при наступлении страхового случая и безотносительно к наличию страхового договора. Долгий производственный цикл и сезонность поступления продукции требует включения в себестоимость и процентов за использование кредитов, поскольку авансирование производства за счет собственных средств при замедленном их вращении ставит аграрные предприятия в заведомо дискриминационные условия.

Много неясного и с понятием самой сельскохозяйственной продукции. Положение (стандарт) бухгалтерского учета «Биологические активы» указывает, что сельскохозяйственная продукция определяется как актив, полученный в результате отделения от биологического актива, предназначенный для продажи, переработки или внутрихозяйственного потребления. Логику подобного определения можно понять на примере яблока или груши, которые отделяются от ветки. Сложнее с сахарной свеклой. Что от чего отделяется? Ботва от свеклы или свекла от ботвы? Что является продукцией? Свекла или ботва? От чего отделяется соломка льна? Ведь земля не является биологическим активом согласно указанному стандарту. Поэтому можно только присоединиться к негативной оценке этого стандарта, которую выразили отечественные ученые, указывая на его несовершенство с позиций методики вычисления себестоимости.

Трудно считать достижением финансистов и бухгалтеров и отказ от понятия валового дохода как превышение денежных поступлений от реализации продукции над материальными затратами на ее производство. Это понятие и показатели, что его выражают, чрезвычайно информативные, характеризующие мотивационный потенциал предприятия, источник стимулирования предпринимателя прибылью, а наемного работника – заработной платой. Очевидно, Министерство финансов понимает совершенствование научного аппарата только как его «вестернизацию».

Подводя итог, можно констатировать, что современные методологические измерения затрат и результатов операционной деятельности аграрных предприятий Украины далеки от совершенных. Изменения, которые были внесены во имя унификации отечественных методик бухгалтерского учета с мировыми, не только не решили существующих проблем, а породили новые, во многом несвойственные для отечественной экономической работы. Выявленные недостатки и противоречия проявляются уже на уровне понятийного аппарата, который не совсем соответствует требованиям сельскохозяйственного производства, а соответственно не может быть положен в основу методик его регулирования. Основной проблемой является невозможность достоверного измерения финансо-

вых результатов через необоснованный размер себестоимости производимой продукции. Себестоимость, что определяется на основе существующих методик, значительно занижается относительно ее объективного уровня. Это говорит о назревшей необходимости внесения серьезных методологических и методических изменений в документы, регламентирующие учетно-расчетные процедуры определения затрат и результатов операционной деятельности отечественных аграрных предприятий.