

Амортизаційна політика в сільському господарстві: проблеми удосконалення та раціоналізації

В роботі обґрунтована важливість активізації факторів технічного розвитку в сфері сільськогосподарського виробництва України. Визначено послідовність розробки моделі раціонального використання сільськогосподарської техніки та амортизаційної політики. Запропоновано методи визначення оптимального строку служби техніки та строку амортизації. Надана оцінка методів нарахування амортизації та обґрунтовані фактори, які впливають на їх вибір.

сільське господарство, технічні засоби праці, амортизаційна політика

Як форма господарювання ринкова економіка довела свою спроможність виключно завдяки кращім, ніж в інших господарських системах, показникам продуктивності праці та ефективності виробництва, на основі більш високої мотивованості у забезпеченні їх підвищення.

Для досягнення цієї мети в галузі сільського господарства, починаючи з 2000 року розробляється та впроваджується аграрна реформа. В результаті проведених державою заходів спостерігаються певні позитивні зрушення. Кількість землекористувачів і власників землі зростає, на територіях ліквідованих колгоспів та радгоспів утворюються нові агроформування ринкового типу: приватні, орендні підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства, сільськогосподарські кооперативи, селянські (фермерські) господарства, інші суб'єкти господарювання. Впровадження таких нових форм власності на селі, які вже довели ефективність та дієвість свого функціонування в інших галузях економіки, призводить до позитивних результатів в розвитку економіки України в цілому – наповнення ринку споживання високоякісною продукцією вітчизняного виробництва. Таким чином, можна зазначити, що на землі з'явився господар, який хоче і може працювати, для того щоб отримувати від своєї праці економічну вигоду та моральне задоволення.

Між тим, практика роботи останніх років показала, що сформована в Україні економічна модель ринкової орієнтації не реагує на зниження характеристик використання технічних засобів праці, в першу чергу, в галузі сільського господарства, обмежуючи тим самим можливості економічного розвитку. Відсутність мотиваційних важелів і економічних механізмів активізації використання техніки ставить, таким чином, під сумнів розвиток насправді прогресивної ринкової форми господарювання.

Причиною значного погіршення сільськогосподарського виробництва (зменшення посівних площ сільськогосподарських культур, падіння їх валового збору, зменшення поголів'я та продуктивності великої рогатої худоби та птиць, скорочення обсягів продажу продукції тваринництва) є не тільки кризова ситуація в економіці України протягом 90-х рр. Головний та домінуючий вплив мали техніко-організаційні фактори, пов'язані із погіршенням стану технічного забезпечення сільськогосподарського виробництва, рівня організації використання та технічного обслуговування машинно-тракторного парку. Виробничо-господарська діяльність та

фінансове становище будь-якого господарства формується під впливом різноманітних чинників та умов, серед яких вагоме місце належить рівню забезпеченості основними засобами, ефективності їх використання, правильності їх оцінки, а також амортизаційній політиці як сукупності принципів і методів нарахування амортизаційних відрахувань (зносу) по об'єктам основних засобів.

Проблеми відтворювальних процесів та ефективного використання технічних засобів праці в сфері аграрного виробництва знайшли своє відображення в працях Я.К.Білоуська, А.Е.Вороніна, П.І.Гайдуцького, М.Я.Дем'яненко, П.А.Денисенка, Л.І.Дениско, В.В.Іванишина, А.Г.Косачева, М.Г.Лобаса, Я.М.Мартинишина, Г.М.Підлісецького, В.О.Питулька, М.Й.Хорунжого та інших. Поряд з цим, практика свідчить, що більшість бухгалтерів формально підходять до питань вибору методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку. На сьогодні відсутні чіткі правила (рекомендації) щодо вибору методу амортизації, який би був найкращим для сільськогосподарських підприємств. Усі методи можна вважати рівноцінними, вони переслідують одну мету, але кожний з них для відповідних періодів корисного використання визначає різні суми амортизації. На сьогодні вибір методу нарахування амортизації є актуальним питанням ще й тому, що у підприємств при підготовці фінансових звітів з'явилась можливість обирати його самостійно. Це дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань і здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичувати потрібні фінансові ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення необоротних активів тощо.

Вищевикладене зумовлює актуальність проблем, пов'язаних із амортизаційної політикою в сфері сільськогосподарського виробництва, які піднімаються в даній статті. Метою дослідження є визначення напрямків побудови раціональної амортизаційної політики на сільськогосподарських підприємствах з метою пошуку оптимальної політики заміни та розвитку технічного парку сільськогосподарського виробництва.

Характерною особливістю основних засобів є їх тривала участь у виробничому процесі із збереженням основних особливостей і первісної форми. Втрачаючи первісні якості, основні засоби переносять свою вартість на вироблену продукцію (роботи, послуги). Цей процес забезпечується щомісячним (у податковому обліку – щоквартальним) нарахуванням амортизації (зносу), від правильного нарахування якої залежить:

- правильність відображення зносу і залишкової вартості основних засобів;
- правильність визначення собівартості продукції (робіт, послуг);
- формування цін на власну продукцію (роботи, послуги);
- правильність визначення фінансових результатів;
- у податковому обліку – правильність визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

На сьогодні серед вітчизняних вчених економістів не існує однозначного підходу щодо концепції амортизації та її впливу на облік та управління в сучасних умовах [1,7]. Аналіз точок зору свідчить, що основні розбіжності в їх позиціях стосуються: сутності амортизації; ролі амортизаційного фонду в сучасних умовах; можливості та доцільності контролю з боку держави за цільовим використанням амортизаційних відрахувань.

В цілому можна виділити два підходи щодо сутності амортизації. Прихильники першого підходу зазначають, що амортизаційні відрахування мають двояку функцію: вони є розрахунковими витратами в собівартості продукції, а їх сума у виручці від

реалізації продукції – джерело фінансування інвестицій підприємства, та виділяють декілька аспектів амортизації, зокрема економічний, фінансовий та правовий.

Прихильники іншого підходу стверджують, що амортизація – це не фонд-джерело, а звичайні витрати. У зарубіжній теорії бухгалтерського обліку існує принаймні п'ять концепцій амортизації, які поділяються на дві групи: операційні (причинна або казуальна концепція) та фінансові (концепція витрат (ресурсна), концепція відновлення, концепція оцінки, концепція збереження капіталу). Виникнення різних концепцій амортизації спричинено тим, що в системі управління на макрорівні продовжують застосовувати концепцію відновлювання, а на мікрорівні – концепцію витрат. Закономірно, що це призвело до конфлікту між вимогами до інформації, яку використовують урядові органи в процесі моніторингу і прийняття рішень, та можливостями системи бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на концепції витрат.

Підприємства самостійно здійснюють вибір методу нарахування амортизації по основним засобам, виходячи із певних рішень управління та способу отримання економічних вигод від використання певного об'єкту. Слід відмітити, що при придбанні і подальшій експлуатації основних засобів приймаються три таких основних рішення, кожне з яких певним чином віддзеркалюється при організації амортизаційної політики та нарахуванні амортизаційних відрахувань (зносу) по основним засобам:

- рішення щодо строку корисного використання об'єкту визначає строк його амортизації;
- рішення щодо способу його використання має вирішальний вплив на вибір саме методу нарахування амортизації;
- рішення щодо порядку використання об'єкту після закінчення встановленого строку визначає рівень його ліквідаційної вартості.

Виходячи з цього, розробка моделі раціонального використання техніки та амортизаційної політики повинна включати в себе три етапи:

- перший етап: оцінка ефективності техніки та інтенсивності її заміни;
- другий етап: визначення оптимального строку служби та строку амортизації;
- третій етап: вибір методу нарахування амортизації.

В цілому можна виділити наступні узагальнюючі вимоги, якими слід керуватися при виборі методу нарахування амортизації по основним засобам:

- вартість об'єкту, що амортизується, повинна списуватися систематично протягом строку корисної служби;
- метод амортизації, який використовується, повинен відображати процес споживання підприємством економічних вигод, що одержуються від об'єкту.

Більш детально фактори, які повинні ураховуватися при виборі методу нарахування амортизації, наведені в таблиці 1.

Таблиця 1 - Фактори, що впливають на вибір методу нарахування амортизації

Метод амортизації	Фактори, що впливають на очікуваний спосіб отримання економічних вигод від експлуатації об'єкту основних засобів
Прямолінійний метод	• рівномірна експлуатація об'єкту, який використовується у виробництві різномірної продукції; • незначний моральний знос; • неможливо точно визначити виробничу потужність за весь строк корисного використання об'єкту; • майже відсутні істотні ознаки зростання витрат на

Метод амортизації	Фактори, що впливають на очікуваний спосіб отримання економічних вигод від експлуатації об'єкту основних засобів
	ремонт основних засобів, пов'язаних із збільшенням терміну їх використання
Зменшення залишкової вартості	• об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції; • швидкий моральний та фізичний знос; • необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів; • необхідність збереження відносної рівноваги між сумою витрат на ремонт об'єктів основних засобів і амортизацією, яку щороку нараховують протягом терміну їх корисного використання
Прискореного зменшення залишкової вартості	
Кумулятивний	• об'єкт використовується у виробництві різномірної продукції; • швидкий моральний та фізичний знос; • необхідність швидкого накопичення коштів для прискореного відновлення основних засобів; • строк експлуатації вимірюється цілим числом років
Виробничий	• об'єкт використовується для виробництва одного виду продукції або надання одного виду послуг; • нерівномірна експлуатація об'єкту; • економічні вигоди, втілені в об'єкті зменшуються не просто з плином часу, а в залежності від експлуатації об'єкту; • кількість планової та виробленої продукції з використанням об'єкту надійно вимірюються; • роль морального зносу незначна

Що стосується податкового методу нарахування амортизації, то, на погляд автора, він не враховує реальних строків експлуатації, фізичного та морального зносу, виробничих чинників використання основних засобів, а отже, його застосування не є доцільним на сільськогосподарських підприємствах. Крім того, для більшості сільськогосподарських підприємств податок на прибуток не є актуальним, оскільки вони використовують альтернативну систему оподаткування, яка передбачає нарахування та сплату фіксованого сільськогосподарського податку. Тому для них норми Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, у тому числі і стосовно нарахування амортизації не є обов'язковими.

Одним з найбільш складних питань при виборі методу нарахування амортизації є порядок визначення строку служби об'єкту основних засобів.

При плануванні діяльності підприємств дуже важливо об'єктивно і достовірно оцінювати техніко-економічні параметри машин, оскільки їх ефективність значно змінюється з роками і ще в більшій мірі за весь термін служби. Якщо певний показник (продуктивність, наробіток, прибуток), що віддзеркалює ефективність використання техніки, позначити через E , то характер зміни приросту ефективності в часі T (років) можна описати експоненціальною залежністю, а наростання інтегрального ефекту за термін служби буде протікати діаметрально протилежно:

$$\int_0^T f(E)Tdt.$$

Критерій ефективності техніки в такому випадку доцільно визначити через співвідношення повного (за термін служби) корисного ефекту і сумарних (прямих, сполучених, супутніх) витрат на її виготовлення та експлуатацію.

Розмір і хід інтенсивності зміни корисного ефекту, в свою чергу, залежать від інтенсивності експлуатації техніки, наприклад, збільшення сезонного наробітку, що призводить, загалом, до економічно виправданого скорочення терміну служби, експлуатаційних і ремонтних витрат для складних ремонтоських машин.

Відносні витрати за весь термін служби T дорівнюють:

$$B_{в.в.} = \frac{B_{н.в.} + \int_0^T B_{е.в.} dt}{\int_0^T \omega(t) dt},$$

де $B_{в.в.}$ - відносні витрати за весь термін служби;

$B_{н.в.}$ - початкові витрати на створення машини;

$B_{е.в.}$ - експлуатаційні витрати

$\omega(t) = \frac{d}{dt}$ - інтенсивність зміни корисного ефекту з урахуванням фізичного і

морального старіння

Звідси випливає, що оптимальний за критерієм мінімуму щодо витрат термін служби техніки і модернізації базових моделей відповідає моменту, коли річні експлуатаційні витрати, віднесені до відповідного корисного ефекту, дорівнюють середньому розміру корисного ефекту за весь період служби техніки. Подальша експлуатація з ремонтами, що поступово дорожчають, призводить до зниження продуктивності і росту собівартості проти мінімально можливої.

Оптимальний термін служби техніки може бути скоригований із використанням економічних критеріїв. При відомих середніх експлуатаційних витратах на одиницю устаткування і середньому віку технічного парку можна корегувати оптимальний термін служби або прогнозувати динаміку зміни витрат на обслуговування одиниці устаткування для наступного визначення оптимального терміну служби по мінімуму питомих приведених витрат з адекватною східчастою зміною амортизаційних відрахувань.

Для нових видів техніки, щодо яких відсутні достатні експлуатаційні спостереження, варто практикувати побудову прогнозних регресивних залежностей між техніко-економічними і конструкційними характеристиками, наприклад, таких як маса, вартість, продуктивність, витрати запасних частин, кількість конструктивних елементів, трудомісткість технічного обслуговування і ремонту попередніх і подібних типів машин з урахуванням інтенсивного використання в перші роки експлуатації.

Встановлення амортизаційного строку на рівні менше ніж оптимальний може бути застосовано стосовно до видів техніки, що інтенсивно розвиваються. Внаслідок обмеження ресурсів амортизаційний строк звичайно перевищує оптимальний строк служби техніки, що уповільнює її розвиток і веде до зростання витрат на ремонт і зниження фондівіддачі.

На підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що з погляду підвищення продуктивності та економічної ефективності складної дорогої техніки, наприклад, зерно-, буряко-, кормо- або кукурудзозбиральних машин, необхідно прагнути до високоінтенсивного її використання в перші роки служби з наступним

зниженням навантажень, що може бути забезпечено використанням прискореного або кумулятивного методу нарахування амортизації.

Для цих цілей, крім відповідної організації використання техніки, необхідно ввести більш ефективні норми диференційованих амортизаційних відрахувань, спрямовані на те, щоб диференціювати норми амортизації в залежності від фактичного виробітку техніки. Терміни амортизації в результаті такого підходу будуть визначатися за допомогою приведених економічних критеріїв, тобто тривалістю досягнення тієї залишкової вартості, при якій можна ще ефективно використовувати машини при відносно низьких навантаженнях.

Важливою умовою реалізуємості оптимальної стратегії відновлення техніки відповідно до розглянутих закономірностей її розвитку є ведення надійної системи обліку показників результативності виробництва для того, щоб своєчасно будувати відповідні моделі і надійно прогнозувати періоди вичерпання потенційних можливостей основних видів машин і тим самим управляти процесом підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. При цьому важливого значення набувають розробка науково обґрунтованих методичних рекомендацій щодо визначення класифікаційних груп основних фондів, методів і норм амортизації по них. Як зазначалося вище, менталітет працівників сільськогосподарських підприємств визначає їх поведінку та звичку використовувати регламентовані норми та нормативи, а також зумовлює відсутність стимулів до свідомого використання раціональних методів амортизації.

Узагальнюючи вище викладене можна зробити наступні висновки.

1. Амортизаційна політика є важливою складовою фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства, в тому числі і яке працює в сфері сільськогосподарського виробництва.

2. На сьогодні вибір методу нарахування амортизації є актуальним питанням тому, що у підприємств при підготовці фінансових звітів з'явилась можливість обирати його самостійно. Це дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань і здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичувати потрібні фінансові ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення необоротних активів тощо. Поряд з цим, практика свідчить, що більшість бухгалтерів формально підходять до питань вибору методів нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, що в значній мірі обумовлено менталітетом, звичками та традиціями працівників бухгалтерських служб. В цих умовах важливого значення набувають розробка науково обґрунтованих методичних рекомендацій щодо визначення класифікаційних груп основних фондів, методів і норм амортизації по них.

3. Розробка моделі раціонального використання техніки та амортизаційної політики включає в себе три етапи: оцінка ефективності техніки та інтенсивності її заміни; визначення оптимального строку служби та строку амортизації; вибір методу нарахування амортизації.

4. Оптимальний за критерієм мінімуму щодо витрат термін служби техніки і модернізації базових моделей відповідає моменту, коли річні експлуатаційні витрати, віднесені до відповідного корисного ефекту, дорівнюють середньому розміру корисного ефекту за весь період служби техніки. З погляду підвищення продуктивності та економічної ефективності складної дорогої техніки, наприклад, зерно-, буряко-, кормо- або кукурудзозбиральних машин, необхідно прагнути до високоінтенсивного її використання в перші роки служби з наступним зниженням навантажень, що може бути забезпечено використанням прискореного або кумулятивного методу нарахування амортизації та, відповідно, за умови ведення надійної системи обліку показників

результативності виробництва

Саме за допомогою викладених передумов, на думку автора, є можливості для активізації чинника техніко-економічного розвитку технічної бази і прогресивних технологій як основи підвищення продуктивності праці й ефективності сільськогосподарського виробництва.

Список літератури

1. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №8. – С.9-15.
2. Косачев П.Г., Воронин А.Е. Технический потенциал сельского хозяйства: формирование и использование. – М.: Агропромиздат, 1988. – 159 с.
3. Підлісецький Г.М. Підвищення віддачі основних фондів у сільському господарстві. – К.: Урожай, 1986. – 134 с.
4. Питулько В.О. Економіка відтворення сільськогосподарської техніки. – К.: Урожай, 1989. – 163 с.
5. Фінанси сільськогосподарських підприємств (посібник з питань фінансових відносин у ринкових умовах) / За ред. М.Я.Дем'яненка. – К.:ІАЕ, 2000. – 604 с.
6. Хорунжий М.Й. Організація агропромислового комплексу: Підручник. – К.:КНЕУ, 2001. – 382 с.
7. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - №11. – С.3-7.

В работе обоснована важность активизации факторов технического развития в сфере сельскохозяйственного производства Украины. Определена последовательность разработки модели рационального использования сельскохозяйственной техники и амортизационной политики. Предложены методы определения оптимального срока службы техники и срока амортизации. Представлена оценка методов начисления амортизации и обоснованы факторы, которые влияют на их выбор.

The importance of activating the factors of technical progress under the conditions of agricultural productions of Ukraine has been discussed. Algorithm of elaboration of the model of rational agricultural technical means using and amortization policy has been made. Methods of determining the optimum services life of machines and term of amortization have been proposed. The appreciation of methods of amortization calculation and factors which have influence on the process of selection of the method has been described.