

мы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси : сб. науч. тр. по материалам XIII Междунар. науч.-практ. конф., 4–5 февр. 2021 г. : в 2 ч. / БГСХА ; редкол.: И. В. Шафранская (отв. ред.) [и др.]. – Горки, 2021. – Ч. 1. – С. 45–48.

11. Рекомендации по совершенствованию механизма государственного регулирования имущественных отношений в контексте устойчивого развития экономики убыточных, неплатежеспособных организаций в АПК / Н. А. Бычков [и др.] // Научные принципы регулирования развития АПК: предложения и механизмы реализации / В. Г. Гусаков [и др.] ; редкол.: В. Г. Гусаков (гл. ред.) [и др.]. – Минск : Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси, 2021. – Гл. 2, § 2.1. – С. 31–37.

12. Теоретические положения и методологические подходы к формированию перспективных институциональных моделей имущественных отношений / Н. А. Бычков [и др.] // Направления совершенствования организационно-экономических отношений в агропродовольственной сфере Республики Беларусь: вопросы теории и методологии / В. Г. Гусаков [и др.] ; редкол.: В. Г. Гусаков (гл. ред.) [и др.] ; под ред. В. Г. Гусакова. –

Минск : Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси», 2021. – Гл. 1, § 1.1. – С. 7–18.

13. Теоретико-методологические аспекты регулирования имущественных отношений / Н. А. Бычков [и др.] // Экономическое регулирование устойчивого развития аграрной отрасли Беларуси / А. П. Шпак [и др.] ; под ред. А. П. Шпака. – Минск : Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси, 2021. – С. 99–110.

14. Бычков, Н. А. Совершенствование механизма реформирования неплатежеспособных сельскохозяйственных организаций / Н. А. Бычков // Современная аграрная экономика: наука и практика : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. / редкол.: И. В. Шафранская (гл. ред.) [и др.]. – Горки : БГСХА, 2021. – С. 46–49.

15. Бычков, Н. А. Алгоритм передачи полномочий исполнительного органа (руководителя) сельскохозяйственной организации другой коммерческой организации либо индивидуальному предпринимателю / Н. А. Бычков // Актуальные проблемы устойчивого развития сельских территорий и кадрового обеспечения АПК : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 3–4 июня 2021 г. / БГАТУ ; редкол.: Н. Н. Романюк [и др.]. – Минск, 2021. – С. 192–195.

### **§ 2.3. Особенности, подходы, инструменты формирования затрат при производстве сельскохозяйственной продукции**

Достижение финансовой устойчивости сельскохозяйственных товаропроизводителей определяется повышением результативности их деятельности на основании эффективного использования материальных, трудовых, земельных и других ресурсов, оцененное через затраты. Правомерно отметить, что во временном лаге существенное влияние на потенциальный уровень затрат оказывают правовая и организационно-экономическая среда, аграрная политика в части поддержки товаропроизводителей сельскохозяйственной продукции. Вместе с тем практика применения отдельных инструментов макроэкономического регулирования с учетом их многовариантности, возможность индивидуального подхода к учету и распределению затрат формируют фактический их уровень в разрезе отдельных видов продукции сельского хозяйства. В данной связи особую актуальность приобретает исследование по изучению особенностей, подходов, инструментов формирования затрат.

Фактический уровень затрат при производстве сельскохозяйственной продукции определяется природно-климатическим и организационно-экономическим потенциалом субъекта хозяйствования (внутренние факторы), формируется на уровне отдельного товаропроизводителя. Крайне важно с позиции достаточного ресурсного обеспечения и эффективной оборачиваемости финансовых средств достигнуть ситуации, при которой фактический уровень затрат был бы максимально приближен к потенциальному (планируемому), который предопределяется множеством внешних факторов: конъюнктура рынков минеральных удобрений, семян, средств защиты растений и др.; уровень государственной поддержки; развитость логистической

инфраструктуры и др. В производственно-хозяйственном цикле уровень затрат оказывает первоочередное влияние на конкурентоспособность продукции, уровень инвестиций и возможность реализации инновационных проектов [5, 21].

Проведенные исследования позволили представить *схему цикличности взаимосвязи внешних и внутрихозяйственных факторов, затрат производителя и конкурентоспособности организации*, научная новизна которой состоит в конкретизации факторов внешней и внутренней среды, от которых зависит уровень материально-денежных затрат; в определении направлений трансформации затрат в условиях развития цифровой экономики с учетом их влияния на хозяйственную деятельность. В частности, нами разграничены группы факторов: внешние (объективные факторы не зависят от предприятия) и внутренние (характеризующиеся в большинстве случаев производственно-экономическим потенциалом товаропроизводителя) (рис. 2.3.1).

Дальнейшая трансформация инструментов формирования затрат в сельском хозяйстве на уровне отдельного товаропроизводителя обуславливается следующими направлениями: освоение цифровых решений в сельском хозяйстве; адаптация передового опыта стран ЕАЭС и западных стран к условиям Республики Беларусь; обоснование эффективных инструментов учетной политики [3, 9].

Так, нельзя не отметить влияние процессов цифровизации на уровень затрат и возможность управления ими, поскольку неэффективность информационной среды в АПК приводит к росту транзакционных расходов производства, что отражается на уровне финансовой устойчивости и негативно сказывается

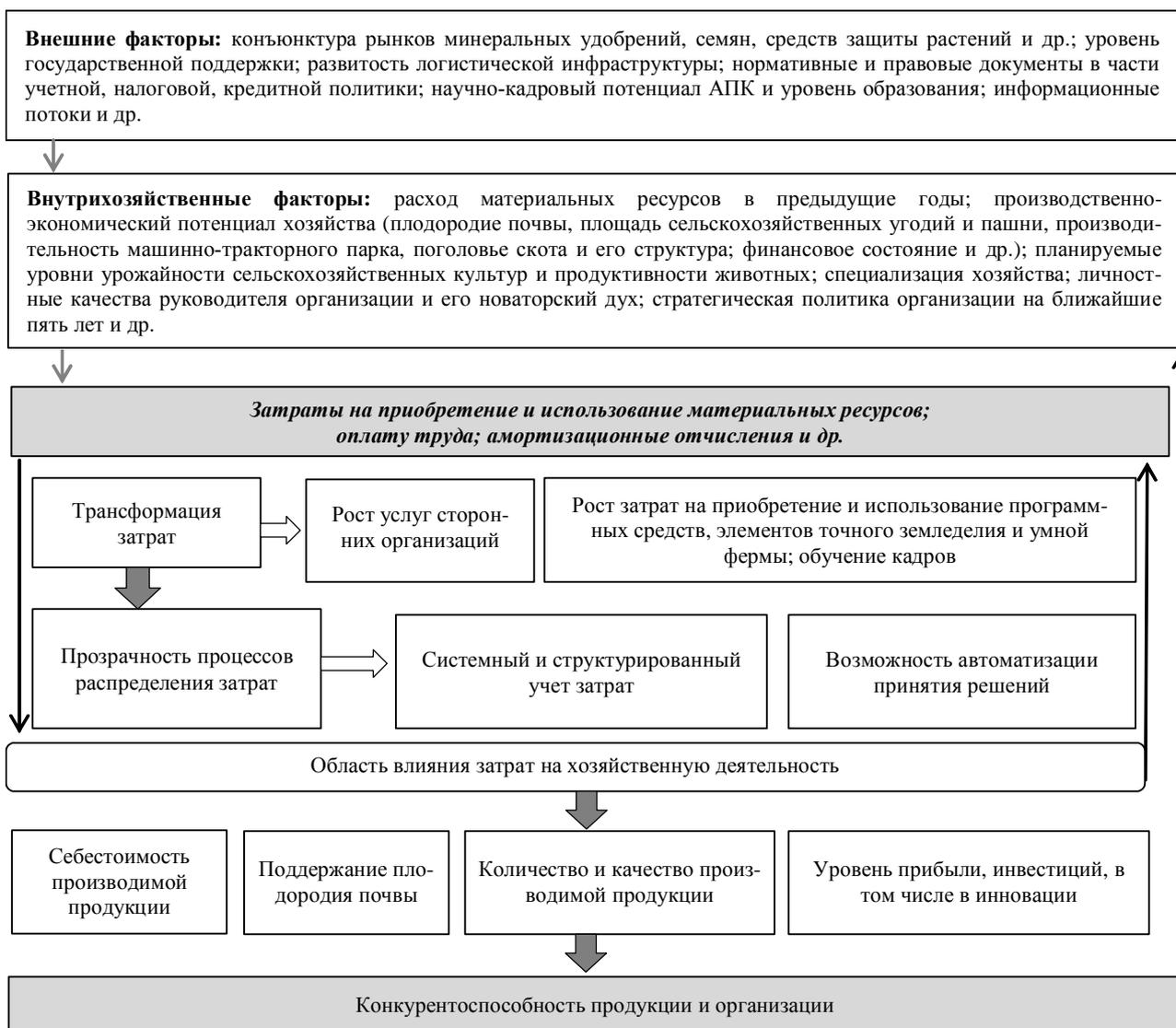


Рис. 2.3.1. Схема цикличности взаимосвязи внутрихозяйственных факторов, затрат производителя и конкурентоспособности организации  
Примечание. Рисунок составлен по результатам собственных исследований.

на конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции. При этом следует учитывать, что по мере освоения инфраструктуры и элементов V и VI технологических укладов, при переходе от базовых технологий в системе точного земледелия и умных ферм к развитию интеллектуального агробизнеса формируется и повышается цепная результативность использования цифровых технологий, которая проявляется себя не только в экономии и бережном использовании материальных ресурсов, но и в создании условий и комплексном учете факторов для принятия правильных проактивных управленческих решений [18, с. 14–15].

В оцифрованных данных находят свое отражение самые эффективные методики применения химических удобрений и средств защиты растений в сочетании с лучшими сортами и культурами на основе постоянного и сплошного мониторинга состояния почв и посевов. Благодаря обработке и анализу оперативной информации внедряются новые обоснованные экономические модели агробизнеса (например, матрица цифровых алгоритмов подбора эффективных

севооборотов), формируются прогнозы для своевременного выявления и нивелирования влияния негативных факторов и др. Цифровые технологии расширяют функциональные свойства затрат, что позволяет применять множество способов управления ими: целевое управление себестоимостью, стоимостной анализ (в том числе функциональный анализ), цепочка создания стоимости и учет затрат жизненного цикла. Вместе с тем синхронизация систем точного земледелия с электронными подсистемами управления материальными ресурсами и формирование новых надстроек создают накопительный эффект в виде обоснования более выгодных поставщиков ресурсов, автоматизации расчета резервов снижения затрат, выявления альтернативных каналов реализации сельскохозяйственной продукции и др.

При внедрении систем автоматизации затрат и электронных моделей управления материально-денежными затратами (включая модули индивидуального распределения производственно-финансовых ресурсов через бортовые и космические датчики для определения уровней расхода топлива, внесения и разбрасывания

минеральных удобрений, средств защиты растений; модули GPS-связи и обработки данных и многие другие цифровые решения, синхронизированные с «1С: Предприятие 8. Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия для Беларуси» или ТПК «НИВА-СХП: Бухгалтерия») должны быть учтены всевозможные их риски и угрозы [8, с. 17–19].

Возможности:

*технико-технологического характера:* обновление машинно-тракторного парка, точность реализации технико-технологических операций с учетом погодных условий, плодородия и других характеристик земельных участков, индивидуальных особенностей культур и животных и др.;

*организационно-экономического характера:*

– корректировка целей и задач долгосрочных и краткосрочных программно-целевых документов на всех уровнях управления в соответствии с результатами мониторинга материальных затрат, факторов и предопределяющих их условий;

– формирование и управление большими массивами данных в части материальных ресурсов, включая быструю и качественную их обработку с заданными параметрами анализа, поиска, корректировки и др.; структурирование массивов данных в части производства, наличия, торговли, применения материальных ресурсов;

– автоматизация принятия управленческих решений;

– многовариантность расчетных позиций использования ресурсов в подкомплексах АПК по нескольким сценариям: корректировка цен и тарифов на ресурсы; сбалансирование предложения и спроса на сельскохозяйственную продукцию и сырье; применение инновационных технологий; изменение климата в регионах страны;

– минимизация личных мотивов и выгод управленческого персонала при принятии решений;

– эффективное ценообразование на материальные ресурсы за счет возможности сбалансирования затрат на хранение ресурсов, транспортировку на основании выявления реального спроса и предложения с учетом уникальности ресурсов;

– сокращение времени на поиск необходимых ресурсов в нужном количестве;

– расширение территориальных границ поиска партнеров для поставки и непосредственно поставщиков материальных ресурсов;

– формирование достоверного портрета поставщика ресурсов и отличительных характеристик его продукции с учетом мнений фактических потребителей по регионам как нашей, так и других стран;

– отслеживание потенциальных вторичных ресурсов и их дальнейшее фактическое использование;

– расширение возможностей инвестирования и привлечения инвесторов, в том числе по средствам краудфандинга, для приобретения оригинальных ассортиментных позиций материальных ресурсов и инновационных ресурсосберегающих технологий;

– утверждение внутренней виртуальной валюты в АПК;

– дистанционное финансовое сопровождение и обеспечение операций по приобретению материальных ресурсов;

– высокая скорость реализации управленческих процессов материальными ресурсами.

Угрозы:

*технико-технологического характера:*

– полная зависимость от рынка интернет-ресурсов, его инфраструктуры, провайдеров, стоимости услуг;

– необходимость постоянного обновления и синхронизации программных средств и специальных приложений;

– работа в жестких рамках единых временных и нормативно-правовых требований, не позволяющих осуществлять быструю корректировку программных инструментов с учетом административно-территориальных, региональных и организационно-экономических особенностей формирования материальных затрат в подкомплексах АПК;

– высокая зависимость от разработчиков программных средств и инструментов, даже в части устранения простейших ошибок ввода данных;

– отсутствие возможности устранения ошибок ввода, выполненного на принципах технологии блокчейн, данных о материальных затратах и ресурсах;

– возможность формирования многочисленных цифровых платформ аграрного профиля, которые не позволяют в долгосрочной перспективе синхронизировать данные о материальных ресурсах в разрезе как государств, международных региональных интеграционных формирований, так и регионов страны;

– трудоемкость разработки нормативно-правовой документации, позволяющей учесть все форс-мажорные обстоятельства, связанные с функционированием системы управления материальными ресурсами в цифровом режиме, особенно в части реализации функций менеджмента, требующих многосубъектной координации;

*организационно-экономического характера:*

– значительные инвестиционные и технологические риски при приобретении, освоении и эксплуатации программных продуктов (например, сбои в электронной системе могут полностью парализовать первичный, бухгалтерский, управленческий учет; закупку материальных ресурсов; получение государственной поддержки при приобретении определенных видов ресурсов и др.);

– неготовность многих специалистов аграрного профиля работать в условиях цифровой экономики и перехода на автоматизацию операций и процессов в рамках функций управления, включая их переобучение;

– отсутствие доверия к электронным системам хранения данных;

– низкий уровень защищенности информации и рост кибератак;

– невозможность адаптации определенных функций управления ресурсами (вследствие их химических, биологических и физических особенностей с учетом качественных показателей сельскохозяйственной продукции, особенно в отрасли растениеводства) под

единое регламентирование с учетом запланированной интенсивности и последовательности расхода материальных ресурсов по видам;

– ориентация управленческого персонала среднего уровня только на автоматизацию принятия решений;

– отсутствие возможности идентификации субъекта при электронном приобретении материальных ресурсов: сложность с достаточной степенью достоверности установления личности партнера и подлинности электронных документов; трудоемкость в сравнении с переговорным процессом согласования условий «нестандартных» контрактов при обмене электронными документами;

– разные системы оценки качественных и количественных характеристик материальных ресурсов, импортируемых из разных стран, при использовании инструментов электронной торговли и отсутствие возможности визуальной их оценки;

– отличие реальной и номинальной стоимости международного контракта по приобретению материальных ресурсов вследствие курсовых разниц на момент (продолжительность может занять от нескольких часов до нескольких дней) списания денег покупателя и их зачисления продавцу;

– отсутствие быстрого отслеживания зачисления денежных средств за приобретенные ресурсы вследствие большого количества покупок посредством электронной торговли;

– высокая зависимость от развития цифрового банковского сектора экономики.

В результате анализа научных статей по вопросам трансформации затрат при использовании цифровых технологий нами выявлен усредненный относительный уровень снижения материально-денежных затрат. Накаладка результатов специалистов узкого профиля на данные сельскохозяйственных организаций системы Минсельхозпрода позволяет сделать вывод, что от применения базовых цифровых решений ежегодно формируется невыявленный резерв снижения затрат в размере 330 млн долл. США: минеральные удобрения (своевременное применение и оптимальное дозирование) – 35,5 млн долл. США, посевной материал (оптимальный подбор и точность сева) – 18,2, средства защиты растений (своевременное применение и выявление заражений на ранних стадиях) – 22,5, корма и кормовые добавки (сбалансированное использование

кормов) – 240, ветеринарные препараты (сфокусированное применение препаратов и выявление заболеваний на ранних стадиях) – 13,3 млн долл США.

Изучение особенностей зарубежной практики формирования затрат в системе ведения сельского хозяйства свидетельствует о наличии широкого перечня методов учета затрат и формирования себестоимости, применение которых в условиях развития цифровой экономики позволит отечественным товаропроизводителям существенно расширить инструментарий автоматизации принятия управленческих решений. Выделено свыше 10 методов учета и анализа затрат [8, с. 28–34]: метод полного поглощения затрат, попроцессное калькулирование затрат (ABC), маржинальный метод учета затрат, нормативный учет затрат (Standardcosting), метод применения носителей затрат, учет затрат по центрам ответственности, закон Парето, бенчмаркинг, построение диаграмм, модель динамики затрат с учетом уровня деловой активности, определение постоянной и переменной составляющей в составе условно-переменных затрат (Directcosts), CVP-анализ (затраты – объем – прибыль) или анализ безубыточности, доля маржинальной прибыли (C/S) и маржа (порог) безопасности, релевантные затраты, учет экологических затрат. С позиции универсальности применения следует выделить следующие: целевое управление себестоимостью, стоимостной анализ (в том числе функциональный анализ), цепочка создания стоимости и учет затрат жизненного цикла (рис. 2.3.2). Особенности развития мирового управленческого учета являются управление затратами и запасами организаций, стремление к минимизации материалоемкости производства при высочайшей его экологизации.

Международная практика калькулирования себестоимости продукции сельского хозяйства осуществляется в соответствии с *требованиями международных стандартов финансовой отчетности* (МСФО) и американскими стандартами GAAP и позволяет учитывать все ее качественные параметры. В результате повышаются аналитические функции учетной информации, особенно при сравнительном анализе, а также объективность оценки результатов деятельности организации и ее подразделений. Особое внимание уделяется распределению расходов между несколькими видами производимой продукции. Зарубежный



Рис. 2.3.2. Виды формирования и анализа затрат в зарубежной практике

опыт свидетельствует, что во многих случаях нераспределенные издержки относятся на прибыль. Группировка и распределение затрат на производство организуются таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции, а потому издержки группируются по минимальному количеству статей.

Исследование практики учета и калькулирования затрат в сельском хозяйстве государств – членов ЕАЭС

позволило выявить существенные различия в нормативно-правовой базе по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и, соответственно, в подходах к распределению косвенных затрат (табл. 2.3.1).

В результате изучения нормативно-правовой базы по организации учета и калькулирования затрат в сельском хозяйстве государств – членов ЕАЭС выявлены отличия в организации бухгалтерского учета. Так, Республика Армения, Республика Казахстан, Кыргызская

Таблица 2.3.1. Нормативно-правовые акты по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции в государствах – членах ЕАЭС

Страна	Нормативно-правовой документ	Распределение косвенных затрат
Армения	О бухгалтерском учете: Закон Республики Армения от 20 декабря 2019 г. № ЗР-282	Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве регулируется согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (МСФО/ IAS 41). Данный стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции (то есть продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Последующий учет готовой продукции и ее переработки осуществляется в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 «Запасы»
Беларусь	<p>О применении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178</p> <p>О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности: постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 1 марта 2018 г. № 170/5 (в ред. от 28.07.2021 г. № 433/8)</p>	<p>Гл. 9. Распределение общепроизводственных затрат между объектами калькуляции может осуществляться несколькими способами: пропорционально общей сумме прямых затрат, за исключением соответствующих производственных затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты; комбинированным способом.</p> <p>При использовании комбинированного способа распределение производится в следующем порядке:</p> <p>общепроизводственные затраты растениеводства (общепригодные, общепромышленные):</p> <p>расходы на оплату труда – пропорционально основной заработной плате производственного персонала в растениеводстве;</p> <p>остальная часть затрат – пропорционально основной заработной плате производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств;</p> <p>общепроизводственные затраты животноводства (общепромышленные и общепромышленные):</p> <p>расходы на оплату труда – пропорционально основной заработной плате производственного персонала в животноводстве;</p> <p>остальная часть затрат – пропорционально основной заработной плате производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств;</p> <p>общепроизводственные затраты промышленных производств (цеховые):</p> <p>расходы на оплату труда – пропорционально основной заработной плате производственного персонала;</p> <p>остальная часть затрат – пропорционально основной заработной плате производственного персонала промышленных производств плюс затраты на содержание основных средств.</p> <p>Ежемесячно общехозяйственные затраты в сумме фактических затрат списываются как управленческие расходы в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», за исключением, когда они увеличивают стоимость вложений в долгосрочные активы, выполняемых хозяйственным способом. Распределение в данном случае производится по аналитическим счетам реализации соответствующих видов продукции пропорционально сумме выручки, полученной от их продажи в течение отчетного периода</p>
Казахстан	О бухгалтерском учете и финансовой отчетности: Закон Республики Казахстан от 28 февраля 2007 г. № 234 (в ред. от 07.07.2021 г.)	Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве регулируется Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (МСФО/ IAS 41). Данный стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции (то есть продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Последующий учет готовой продукции и ее переработки осуществляется в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Страна	Нормативно-правовой документ	Распределение косвенных затрат
Кыргызстан	О бухгалтерском учете: Закон Кыргызской Республики от 29 апреля 2002 г. № 76 (в ред. от 09.08.2021 г. № 93)	Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве регулируется Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (МСФО/ IAS 41). Данный стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции (то есть продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Последующий учет готовой продукции и ее переработки осуществляется в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 «Запасы»
Россия	<p>Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 06.06.2003 г. № 792</p> <p>Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»: приказ Министерства финансов России от 28 декабря 2015 г. № 217н (в ред. от 17.02.2021 г.)</p>	<p>П. 43.1. Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются в фактическом или нормативном (плановом) размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года. Указанные расходы распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты. При необходимости для целей управления и иных потребностей данного предприятия общепроизводственные расходы могут распределяться комбинированным способом в следующем порядке.</p> <p>Общепроизводственные расходы растениеводства (общебригадные, общетраслевые):</p> <p>а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в растениеводстве;</p> <p>б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.</p> <p>Общепроизводственные расходы животноводства (общефермерские, отраслевые):</p> <p>а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в животноводстве;</p> <p>б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.</p> <p>Общепроизводственные расходы промышленных производств (общецеховые):</p> <p>а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала (производственных участков) промышленных производств;</p> <p>б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.</p> <p>Общехозяйственные расходы распределяют по объектам аналитического учета соответствующих производств пропорционально общей сумме основных затрат соответствующих отраслей, за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов. Допускается также комбинированный способ распределения общехозяйственных расходов</p>

Примечание. Таблица составлена авторами на основании собственных исследований.

Республика осуществили переход на международные стандарты бухгалтерского учета. В Республике Беларусь и Российской Федерации регулирование учета затрат в сельском хозяйстве осуществляется на основании национальных нормативно-правовых актов. Результаты проведенного анализа свидетельствуют, что основополагающим элементом для гармонизации учетной политики в сельском хозяйстве государств – членов ЕАЭС и обеспечения возможности успешного взаимодействия с иностранными контрагентами является внедрение МСФО (в частности, МСФО 41 «Сельское хозяйство»). Это создаст условия для совершенствования существующей системы информации в целях обеспечения возможности объективного определения имущественного и финансового положения

сельскохозяйственных организаций, их устойчивости, платежеспособности, а также повышения привлекательности для инвесторов. Доступность и прозрачность финансовой отчетности будут способствовать инвестированию денежных средств в развитие аграрного сектора и позволят сравнивать показатели не только одной организации в разные периоды времени, но и отдельных организаций между собой как на внешнем, так и на внутреннем рынке [1, 3, 7, 9, 19, 20].

Одним из инструментов воздействия на уровень затрат сельскохозяйственной организации является принятая учетная политика в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь. Установлено, что в настоящее время многовариантность учетной политики дает возможность организациям

воздействовать на величину прибыли путем выбора способа начисления амортизации, оценки запасов, создания резервов, распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов. Например, одним из инструментов вариабельности затрат является амортизационная политика за счет многовариантности способов ее начисления (линейный и нелинейный). От выбранного метода начисления амортизации зависят сумма налога на имущество, производственная себестоимость продукции, прибыль. Право организаций Республики Беларусь самостоятельно принимать решение о способах и методах начисления амортизации закреплено в п. 37 постановления Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» [13]. Предусмотрена возможность до окончания срока полезного использования амортизируемых объектов в течение отчетного года пересматривать способы и методы начисления амортизации, в том числе в случаях модернизации, реконструкции, дооборудования, технического диагностирования объектов основных средств. В 2020 г. в соответствии с п. 1 постановления Совета Министров Республики Беларусь от 15 апреля 2020 г. № 229 «О неначислении амортизации основных средств и нематериальных активов в 2020 году» хозяйствующие субъекты были наделены правом не начислять амортизацию в период с 1 января по 31 декабря 2020 г. по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов [10]. На соответствующий период 2021 г. такой нормативно-правовой акт не был принят. В то же время на основании постановления Совета Министров Республики Беларусь от 30 октября 2017 г. № 802 «О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах»

по объектам основных средств и нематериальных активов, предусмотренным бизнес-планами инвестиционных проектов по созданию или модернизации производств, амортизация может не начисляться; сроки службы и полезного использования продлеваются на срок неначисления амортизации [11]. В 2022 г. принято постановление Совета Министров от 9 июня 2022 года № 380 «О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2022–2023 годах» с целью недопущения снижения эффективности работы субъектов хозяйствования в условиях нарушения сложившихся мировых финансово-хозяйственных связей. Организации и индивидуальные предприниматели получили право принять решение о неначислении амортизации на период с 1 июля по 31 декабря 2022 г. и с 1 января по 31 декабря 2023 г. по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов, используемым ими в предпринимательской деятельности.

На финансовый результат деятельности организации оказывает влияние величина *созданных резервов*. В соответствии с законодательством Республики Беларусь могут создаваться следующие виды резервов: под снижение стоимости запасов, по сомнительным долгам. В случае отсутствия режима единого налога для сельхозпроизводителей образование резервов уменьшает финансовые результаты, соответственно, не производится уплата налога на прибыль. В современных условиях отсрочка уплаты налога на прибыль может выступить своеобразным видом кредита.

В таблице 2.3.2 проведена систематизация нормативно-правовых актов, оказывающих влияние на формирование учетной политики организации.

Изучение нормативно-правовых документов в части бухгалтерского учета и отчетности в сельском хозяйстве позволило выделить особенности определения затрат по отдельным ресурсам с позиции принятия управленческих решений, которые имеют значимость

Таблица 2.3.2. Варианты учетной политики, влияющие на расходы организации

Элемент учетной политики	Нормативный акт
Учет основных средств	
Выбор вида амортизируемой стоимости в зависимости от изменения стоимости объектов, условий их функционирования, способов начисления амортизации	Приложение 2 «Об изменении постановления Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6»: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 19 декабря 2019 г. № 25/79/70
Метод уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза	Гл. 4 п. 42 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов»: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 (ред. от 19.12.2019 г.)
Установление условий отнесения основных средств к материально-производственным запасам	П. 4 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26
Учет арендованных основных средств	Гл. 10 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (ред. от 13.12.2019 г.)

Элемент учетной политики	Нормативный акт
<b>Учет спецоснастки и спецодежды</b>	
Порядок учета <i>специальной оснастки и специальной одежды</i>	Гл. 3 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (ред. от 13.12.2019 г.)
<b>Учет нематериальных активов</b>	
Порядок выбора способа начисления амортизации НМА	Гл. 4 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов»: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 (ред. от 19.12.2019 г.)
<b>Учет материалов</b>	
Порядок учета поступления материалов	Гл. 2 п. 4 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Порядок определения учетной цены материалов	Гл. 3 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Способ оценки материалов при их выбытии	Гл. 3 п. 49 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Расчет себестоимости при выборе способа по <i>средней себестоимости</i>	Гл. 1 п. 49 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Расчет себестоимости при выборе способа ФИФО	Гл. 2 п. 17 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Расчет себестоимости при выборе способа по <i>себестоимости каждой единицы</i>	Гл. 1 п. 48 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Порядок учета ТЗЗ	Гл. 2 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
Варианты распределения ТЗЗ	Гл. 3 п. 51 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 (ред. от 30.04.2012 г.)
<b>Учет резервов</b>	
Учет резервов по сомнительным долгам	Гл. 6 п. 42 «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 Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 (ред. от 22.12.2018 г.)
Учет резервов под снижение стоимости запасов	Гл. 3 п. 18 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (ред. от 13.12.2019 г.)
Учет резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений	Гл. 6 п. 45 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (ред. от 13.12.2019 г.)
Учет резервов предстоящих платежей	Гл. 10 п. 75 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (ред. от 13.12.2019 г.)

Примечание. Таблица составлена авторами по результатам собственных исследований.

в бухгалтерском учете, но не отражаются при экономическом анализе (табл. 2.3.3).

Проведенный анализ затрат при производстве сельскохозяйственной продукции в Республике Беларусь свидетельствует о том, что в 2014–2020 гг. наблюдался рост всех статей затрат: оплата труда – на 56,6 %; материальные затраты – 40,1; амортизация основных средств и нематериальных активов – 46,2; страховые платежи – 31,3; прочие затраты – 56,3 %. В итоге за указанный период общий рост составил 48,4 %. С 2019 по 2020 г. также наблюдался рост по всем показателям, за исключением амортизации основных средств и нематериальных активов (снижение на 29 280 тыс. руб.) (табл. 2.3.4).

За анализируемый период сложилась следующая структура материально-денежных затрат по видам ресурсов в разрезе отрасли растениеводства и животноводства: при возделывании сельскохозяйственных культур наибольший удельный вес в материальных затратах приходится на минеральные удобрения (24,1 %), нефтепродукты (18,1), семена и посадочный материал (15,8), запасные части (14,3 %), при получении продукции отрасли животноводства – на корма (75,8 %) [8].

Стоит отметить, что на реальный уровень затрат в сельском хозяйстве большое влияние оказывает государственная поддержка (табл. 2.3.5).

Углубляясь в проблематику формирования затрат, следует уделить пристальное внимание материальным затратам. Анализ долгосрочных трендов свидетельствует, что за 2000–2020 гг. в стране наблюдалась тенденция снижения стоимостных уровней материальных ресурсов в долларовом эквиваленте: в целом по сельскому хозяйству – (–)8,1 %, растениеводству – (–)20,1, животноводству – (–)0,5 %. Данная тенденция характерна для отдельных среднесрочных (2000–2005 гг., 2010–2015 гг.) и краткосрочных (2017–2018 гг., 2019–2020 гг.) периодов (табл. 2.3.6).

Следует отметить, что «в 2018 г. изменилась структура материальных затрат, включаемых в финансовую отчетность: затраты на услуги и работы сторонних организаций были выделены отдельными элементами затрат» [8, с. 127]. Использование данного инструмента в 2018 и 2019 гг. предопределило снижение относительно предыдущего периода уровня материальных затрат по сельскому хозяйству в среднем на 4,4 %, в том числе по отрасли растениеводства – на 7,9, животноводства – на 2,4 %. Анализ данных сводных годовых отчетов сельскохозяйственных организаций свидетельствует,

Таблица 2.3.3. Основные особенности учета каждого ресурса с позиции принятия управленческих решений

Вид материального ресурса	Особенности учета
Семена и посадочный материал	При использовании собственного семенного материала формируются из фактической себестоимости семян и плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической и учетной политики организации; при покупке семян и семенного материала формируются исходя из цены приобретения, включая все расходы, связанные с доставкой семян в организацию
Органические и минеральные удобрения	<i>Органические удобрения:</i> по установленной цене: навоза по цене приобретения минеральных удобрений с учетом содержания в данной побочной продукции действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия); по нормативным (или расчетным) затратам на его уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки. В первый год списывается 60,0 % от их стоимости, во второй – 30,0, а в третий – 10,0 %; <i>минеральные удобрения:</i> азотные – 100 % (первый год), фосфорные – 55,0 %, 30,0 и 15,0 % (первый, второй и третий год), калийные – 70,0 и 30,0 % (первый и второй год). Кроме того, в первичной документации указано количество израсходованных удобрений в физической массе (кг) и в пересчете на действующее вещество (кг д. в.)
Средства защиты растений	Затраты на гербициды под определенную культуру определяются исходя из стоимости их приобретения с учетом расходов по доставке и обрабатываемой площади
Топливо-энергетические ресурсы	Затраты на бензин, дизельное топливо и другие нефтепродукты под определенную культуру определяются исходя из стоимости (с учетом методов их списания) и тарифов их приобретения и израсходованного их количества в производстве

Примечание. Таблица составлена авторами на основании [8, с. 118–119].

Таблица 2.3.4. Динамика затрат при производстве продукции сельского хозяйства

Статьи затрат	Год						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Оплата труда	15 064 842	15 803 987	1 518 803	1 684 079	1 891 603	2 097 128	2 378 434
Материальные затраты	51 842 296	58 410 149	6 248 838	6 917 603	7 253 374	7 863 497	8 755 083
Оплата услуг и работ сторонних организаций	–	–	–	–	309 060	354 115	401 652
Амортизация основных средств и нематериальных активов	5 611 437	5 100 188	433 893	533 497	550 350	663 527	634 247
Страховые платежи	63 240	73 650	8 930	9 706	9 087	9 815	11 726
Прочие затраты	506 211	600 688	76 015	95 562	93 564	101 810	118 784
Итого	73 088 026	79 988 662	8 286 479	9 240 447	10 107 038	11 089 892	12 299 926

Примечания. 1. Таблица составлена по данным сводных годовых отчетов сельхозорганизаций системы Минсельхозпрода.

2. В 2014 и 2015 гг. – млн руб., с 2016 г. – тыс. руб.

Таблица 2.3.5. Динамика уровней доходов товаропроизводителей сельскохозяйственной продукции, связанных с государственной поддержкой, тыс. руб.

Направления поддержки	Год						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Приобретение запасов, оплата выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов	468 490	425 823	505 620	486 550	520 837	695 289	555 070
Инвестиционная и финансовая деятельность	–	–	176 875	72 233	61 020	51 863	76 791
Выплаты компенсирующего, стимулирующего характера, а также выплаты, носящие характер социальных льгот	–	–	–	–	–	–	–

Примечание. Таблица составлена по данным сводных годовых отчетов сельхозорганизаций системы Минсельхозпрода.

Таблица 2.3.6. Динамика материальных затрат в разрезе отраслей сельского хозяйства

Отрасль	Год								
	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Млн руб. (до 2016 г. – млрд руб.)									
Растениеводство	432	1 656	4 651	18 768	1 973	2 183	2 135	2 392	2 744
Животноводство	678	2 846	7 785	34 150	3 655	4 049	4 366	4 661	5 144
В целом по сельскому хозяйству	1 241	4 968	13 750	58 410	6 249	6 918	7 253	7 863	8 755
Млн долл. США									
Растениеводство	1 351	769	1 561	1 180	993	1 130	1 048	1 144	1 125
Животноводство	2 120	1 322	2 613	2 147	1 839	2 095	2 143	2 229	2 109
В целом по сельскому хозяйству	3 880	2 307	4 616	3 672	3 144	3 580	3 560	3 760	3 590

Примечание. Таблица составлена по данным сводных годовых отчетов сельхозорганизаций системы Минсельхозпрода.

что за 2005–2019 гг. стоимость работ сторонних организаций увеличилась в 15,8 раза, при этом отмечался рост затрат на ремонт техники на 12,3 п. п. Вместе с тем услугоемкость основного производства снизилась на 14,9 %, или на 6 руб. в расчете на 1 000 руб. валовой продукции. Расширение перечня услуг для сельского хозяйства, в том числе возможность их оказания крестьянско-фермерскими хозяйствами, формирует перспективную основу переориентации процессов в сельском хозяйстве с учетом высвобождения определенных функциональных ниш [8, с. 80–83].

Изучение научно-практической литературы по анализу особенностей, подходов, инструментов формирования затрат при производстве сельскохозяйственной продукции позволяет выделить несколько их направлений:

- эконометрика и экономико-математические методы и модели, моделирование и оптимизация материально-денежных затрат в агропромышленном комплексе (И. И. Леньков, Р. К. Ленькова, В. И. Буць, В. Г. Гусаков, В. И. Колеснев, В. А. Головкин, Т. Н. Изосимова, И. П. Шафранская, П. В. Расторгуев, Л. А. Лопатнюк, В. А. Цыганов, А. С. Марков, Н. Ф. Корсун, Н. И. Холод, Я. Н. Жихар и др.);

- комплексный анализ эффективности использования ресурсного потенциала АПК (В. Г. Гусаков, В. И. Бельский, Я. Н. Бречко, А. В. Горбатовский, О. Н. Горбатовская, Н. Ф. Корсун, П. В. Лещиловский, С. В. Макрак, А. П. Шпак, М. К. Жудро, С. А. Константинов, Л. В. Пакуш, Б. М. Шундалов, Е. А. Гудкова и др.);

- оптимизация импортопотребления и снижение импортоемкости сельскохозяйственной продукции (В. И. Бельский, В. Г. Гусаков, Н. В. Карпович, Л. Н. Байгот, Н. В. Киреенко, Г. В. Гусаков и др.).

Признавая несомненную значимость научных результатов ученых-экономистов и принимая их за теоретико-методологическую основу дальнейших исследований,

следует отметить необходимость разработки направлений, имеющих особую значимость в условиях развития цифровой экономики.

В настоящее время широкое применение в деятельности зарубежных организаций, в отличие от отечественных, нашли системы учета переменных затрат (методы маржинального анализа). В Республике Беларусь система раздельного учета переменных и постоянных затрат практически не применяется, в основном применяется учет полной себестоимости. При данном методе рассчитанная себестоимость больше, так как в себестоимость включаются все затраты. Основные группы используемых баз разнесения затрат (не только косвенных) следующие: производственные – количество часов труда основных рабочих (человеко-часы), количество часов работы основного оборудования (машино-часы), количество транзакций (используется в страховых компаниях), объем произведенной продукции (в натуральных единицах) и пр.; экономические – оплата труда, зарплата производственных рабочих, выручка, прямые затраты и др.

Расчеты распределения косвенных расходов с использованием разных баз распределения – заработная плата основных рабочих, объем выпущенной продукции, выручка от реализации продукции – свидетельствуют, что при распределении косвенных расходов наибольший объем общепроизводственных и общехозяйственных расходов приходится в растениеводстве на выпуск зерновых и зернобобовых, в животноводстве – на основное стадо молочного скота, а величина косвенных затрат на единицу продукции значительно отличается и зависит от выбранной базы распределения. В таблице 2.3.7 представлен сравнительный анализ рассчитанной рентабельности отдельных видов продукции растениеводства и животноводства с учетом сумм косвенных затрат, которые распределены

на основании следующих баз: заработная плата основных рабочих, объем выпущенной продукции, выручка от реализации продукции.

Как видно из таблицы 2.3.7, выбранная база распределения оказывает существенное влияние на уровень рентабельности в разрезе видов сельскохозяйственной продукции. Одна и та же продукция может быть как прибыльной, так и убыточной (например, сахарная свекла), либо иметь значительный размах значений рентабельности в зависимости используемой базы распределения (например, овощи защищенного грунта – от 3,4 до 11,1 %; плоды семечковые, косточковые – от 36,6 до 67,4 % и др.). Поэтому важно при формировании учетной политики организации выбрать оптимальный подход к распределению издержек, который повысит точность данных и эффективность управленческих решений.

Более детальные исследования были проведены на примере возделывания продукции растениеводства, что позволило установить существенное влияние выбора учетной политики на уровень прибыли товаропроизводителей, следовательно, на дальнейшую стратегию их развития. При этом установлено, что чем больше товарный ассортимент продукции и объемы его производства, тем выше вариабельность финансовых показателей. При расчетах нами были приняты во внимание пять баз распределения косвенных расходов в зависимости от размера хозяйства, где в красный спектр попадают хозяйства с уровнем расчетной себестоимости выше фактически сложившегося уровня, желтый –

с минимальным отклонением от фактического уровня себестоимости; зеленый – ниже фактически сложившегося (табл. 2.3.8).

Анализ указывает на существенную вариабельность влияния методов распределения косвенных затрат на себестоимость в разрезе хозяйств с разным уровнем валового сбора. Так, при выращивании зерна применение доли оплаты труда как базы к распределению формирует потенциально низкие уровни себестоимости продукции; кукурузы на зерно – доля пашни и доля прямых затрат; рапса – только в отдельных группах хозяйств можно сформировать потенциальные резервы снижения себестоимости в зависимости от базы распределения затрат (доля пашни – группы свыше 4 500 га; доля оплаты труда – 1 500–2 500; доля прямых затрат – до 2 500 и 3 500–4 500 га); картофеля – доля оплаты труда; сахарной свеклы – все способы, за исключением доли выручки.

Исследование свидетельствует, что распределение косвенных затрат на основании оплаты труда работников и прямых затрат позволяет увеличить (до 7,0 %) прибыль в хозяйствах с площадью свыше 2 500 га (табл. 2.3.9). При этом применение в качестве распределительной базы доли пашни и выручки крайне неэффективно.

В процессе проведения исследования установлено, что в хозяйствах с площадью пашни свыше 6 500 га резервы снижения себестоимости могут составить 7,2 млн руб. за счет пересмотра учетной политики в части распределения косвенных затрат (рис. 2.3.3).

Таблица 2.3.7. Вариантные расчеты рентабельности продукции в зависимости от базы распределения косвенных затрат на основе данных 2020 г., %

Продукция	Факт	База распределения косвенных затрат		
		Вариант 1. Заработная плата основных рабочих	Вариант 2. Объем выпущенной продукции	Вариант 3. Выручка от реализации продукции
Растениеводство				
Зерновые и бобовые (озимые и яровые) без кукурузы	-23,5	-23,5	-22,9	-22,9
Кукуруза на зерно	-57,4	-57,1	-57,0	-56,6
Сахарная свекла	2,9	5,2	-10,6	1,1
Лен-долгунец	-88,2	-88,2	-88,7	-88,0
Льнотреста	-36,5	-37,0	-38,0	-37,8
Картофель	-31,5	-31,8	-31,1	-30,5
Овощи открытого грунта	-30,6	-30,7	-27,7	-28,3
Овощи защищенного грунта	8,8	3,4	11,1	4,4
Рапс	24,5	26,7	29,4	21,8
Подсолнечник	-38,6	-39,2	-37,2	-38,7
Плоды (семечковые, косточковые)	56,4	36,6	67,4	56,8
Животноводство				
Крупный рогатый скот молочного направления	-9,1	-9,4	-9,2	-9,3
Крупный рогатый скот мясного направления	-42,0	-42,5	-40,2	-41,5
Свиноводство	-41,0	-40,4	-39,7	-40,5
Овцеводство	-66,9	-67,2	-65,3	-65,6
Птицеводство	-64,1	-63,8	-63,8	-64,0
Коневодство	-37,6	-40,2	-90,0	-35,9
Пчеловодство	-27,4	-39,1	-22,2	-24,5
Звероводство	-10,9	-11,5	-5,5	-9,4
Рыбоводство	11,5	0,5	15,6	11,0

Примечание. Таблица составлена по результатам собственных исследований.

Таблица 2.3.8. Результаты вариантных расчетов себестоимости в зависимости от размера хозяйства и базы распределения косвенных расходов с учетом зон управления затратами в разрезе видов продукции, руб.

Группы хозяйств, га	Фактический уровень	Расчетный уровень прибыли по вариантам распределения косвенных затрат				
		I. Доля пашни	II. Доля оплаты труда	III. Доля трудозатрат	IV. Доля выручки	V. Доля прямых затрат
<i>Зерно</i>						
До 1 500	254	296	258	260	302	259
1 500–2 500	238	259	238	244	276	231
2 500–3 500	233	247	235	236	265	228
3 500–4 500	228	241	228	234	262	223
4 500–5 500	227	237	229	232	260	223
5 500–6 500	234	243	235	240	256	228
Свыше 6 500	236	245	233	234	249	228
Итого	233	245	233	236	259	227
<i>Кукуруза на зерно</i>						
До 1 500	245	268	244	252	298	249
1 500–2 500	313	314	302	321	347	312
2 500–3 500	292	294	290	300	321	294
3 500–4 500	293	283	281	294	305	285
4 500–5 500	308	299	303	305	390	307
5 500–6 500	283	273	276	286	287	276
Свыше 6 500	324	320	319	322	331	330
Итого	305	300	299	307	333	306
<i>Рис</i>						
До 1 500	636	664	629	618	820	634
1 500–2 500	586	624	583	574	806	584
2 500–3 500	518	529	506	505	683	511
3 500–4 500	539	552	534	529	717	537
4 500–5 500	509	507	495	484	635	499
5 500–6 500	528	525	518	501	671	516
Свыше 6 500	517	520	499	488	651	511
Итого	526	532	513	504	676	519
<i>Картофель</i>						
До 1 500	228	252	233	231	226	231
1 500–2 500	248	204	253	292	410	232
2 500–3 500	217	191	214	241	283	206
3 500–4 500	215	184	214	256	308	203
4 500–5 500	182	158	188	210	244	176
5 500–6 500	226	191	224	254	403	208
Свыше 6 500	195	162	196	251	362	178
Итого	205	176	206	243	310	193
<i>Сахарная свекла</i>						
До 1 500	61	54	55	55	62	56
1 500–2 500	54	52	59	53	65	55
2 500–3 500	57	54	55	60	67	58
3 500–4 500	59	56	55	57	69	60
4 500–5 500	53	50	51	54	63	54
5 500–6 500	56	53	55	57	68	56
Свыше 6 500	52	50	51	53	63	53
Итого	55	52	53	56	65	55

Примечания. 1. Таблица составлена по результатам собственных исследований.

2.  – критическая зона управления: расчетный уровень затрат выше фактического уровня.  
 – оптимальная зона управления: расчетный уровень затрат находится в пределах фактического уровня.  
 – благоприятная зона управления: расчетный уровень затрат ниже фактического уровня или стремится к нему.

Таблица 2.3.9. Вариантные расчеты прибыли в зависимости от размера хозяйства и базы распределения косвенных расходов с учетом зон управления, тыс. руб.

Группы хозяйств, га	Фактический уровень	Расчетный уровень прибыли по вариантам распределения косвенных затрат				
		I. Доля пашни	II. Доля оплаты труда	III. Доля трудозатрат	IV. Доля выручки	V. Доля прямых затрат
До 1 500	2 960	264	2 790	2 727	-1 225	2 658
1 500–2 500	21 585	14 795	20 993	19 898	-1 860	23 693
2 500–3 500	49 519	41 793	50 691	46 434	9 477	52 988
3 500–4 500	57 334	50 512	59 822	54 070	14 407	61 482
4 500–5 500	86 860	83 385	88 113	84 183	39 018	89 996
5 500–6 500	41 723	41 187	42 731	39 566	14 360	44 810
Свыше 6 500	107 714	104 627	113 867	109 619	57 671	114 908
Всего	367 695	339 453	381 878	358 140	141 367	391 316

Примечание.

- критическая зона управления: расчетный уровень прибыли ниже фактического уровня.
- оптимальная зона управления: расчетный уровень прибыли находится в пределах фактического уровня.
- благоприятная зона управления: расчетный уровень прибыли выше фактического уровня или стремится к нему.

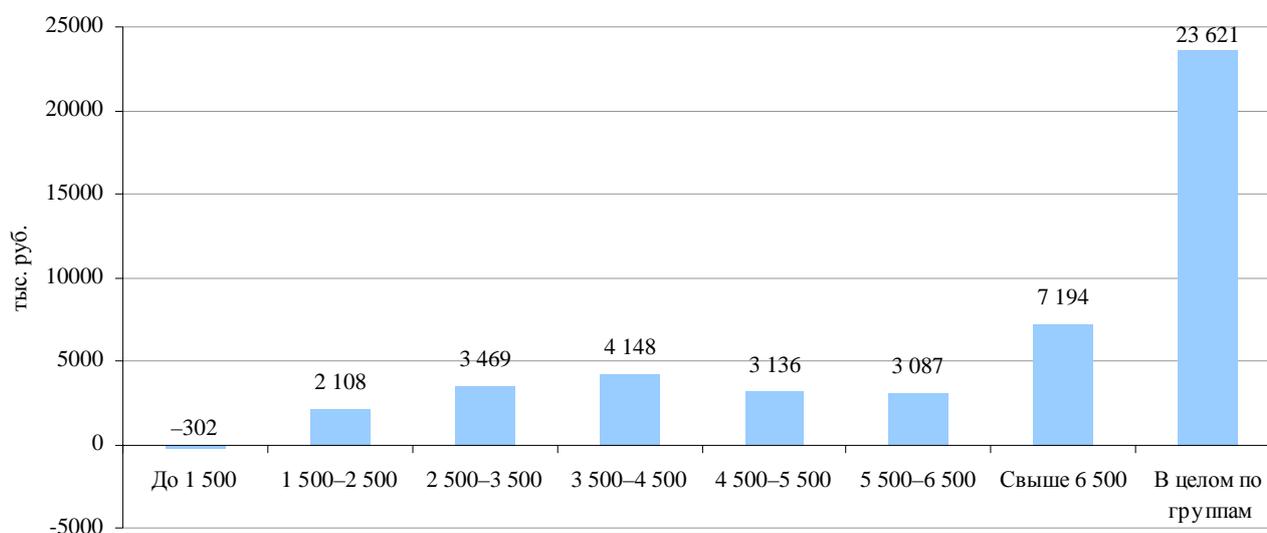


Рис. 2.3.3. Расчетные уровни изменения прибыли за счет определения себестоимости товарных видов продукции отрасли растениеводства на основании распределения косвенных затрат через прямые затраты, дифференцированные по размеру пашни, тыс. руб.

Таким образом, исследование особенностей, подходов, инструментов формирования затрат при производстве сельскохозяйственной продукции позволило предложить усовершенствованный механизм их формирования (рис. 2.3.4).

### Заключение

В результате анализа особенностей, подходов, инструментов формирования затрат при производстве сельскохозяйственной продукции получены следующие теоретические, методологические и практические выводы и предложения:

1. Определены место и роль затрат в системе ведения аграрного производства, которые дифференцируются в зависимости от уровней субъектов управления: государственные органы управления в большинстве случаев ограничиваются мониторингом уровней затрат, в отдельных случаях – уровнем расхода определенных видов ресурсов (минеральные удобрения, топливно-энергетические ресурсы, включая альтернативные источники энергии и др.); сельскохозяйственные товаропроизводители применяют широкий перечень

данных о затратах, которые рассматриваются в разных организационно-экономических, технико-технических плоскостях и дифференцируются в зависимости от освоенных экономико-математических и других инструментов анализа для обоснования резервов снижения себестоимости продукции, определения уровня инвестиций в расширенное воспроизводство и в инновации и др.

2. Выделены особенности управления материальными ресурсами в сельском хозяйстве в условиях развития цифровой экономики в сравнении с традиционным подходом – формирование структурированных массивов данных по выполняемым производственно-сбытовым процессам, что способствует автоматизации широкого перечня функций. Освоение цифровых решений в агропромышленном комплексе, формирование программ поддержки принятия решений на основании широкого массива данных позволило повысить роль и значимость затрат как экономической категории при реализации функций менеджмента, глубже и многосторонне оценить отдельные факторы, оказывающие влияние на уровень затрат и эффективность.

<p><b>Цель</b> – разработка действенного инструментария, позволяющего унифицировать учетную политику и паритетно распределить материально-денежные затраты в разрезе видов продукции сельского хозяйства на уровне отдельного товаропроизводителя</p>	
<p><b>Задачи:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– определение уровня прямых затрат, необходимых для производства конкретных видов продукции с учетом технологических регламентов и технологических карт;</li> <li>– изучение конъюнктуры рынка материальных ресурсов для сельского хозяйства;</li> <li>– обоснование возможности и необходимости применения услуг сторонних организаций при выполнении отдельных процессов и реализации отдельных функций;</li> <li>– формирование эффективной учетной политики, включающей накручивание номинальных затрат;</li> <li>– определение совокупных косвенных затрат по отраслям сельского хозяйства;</li> <li>– выявление целевых характеристик перечня видов продукции сельского хозяйства по критериям: потребность в трудовых ресурсах, инновационность производства, удельный вес в совокупной выручке от реализации, планируемая прибыль, товарность и др.;</li> <li>– учет погрешности ввода прямых затрат;</li> <li>– распределение косвенных затрат по видам продукции сельского хозяйства;</li> <li>– определение реальной себестоимости с учетом места и роли каждого вида продукции;</li> <li>– планирование цены реализации и прибыли</li> </ul>	<p><b>Методы формирования и анализа затрат:</b> метод полного поглощения затрат, нормативное калькулирование затрат, маржинальный метод учета затрат, нормативный учет затрат, метод применения носителей затрат, учет затрат по центрам ответственности, закон Парето, бенчмаркинг, построение диаграмм, модель динамики затрат с учетом уровня деловой активности, определение постоянной и переменной составляющей в составе условно-переменных затрат, учет экологических затрат и др.</p> <p><b>Методы управления себестоимостью:</b>  <i>нормативная система управления себестоимостью</i> – принцип «выталкивания» (push), означающего, что нормативные затраты на единицу продукции являются основой для расчета цены реализации;  <i>целевое управление себестоимостью</i> – принцип «вытягивания» (pull), требующий понимания рыночного спроса и конкуренции, что позволяет скорректировать фактический уровень затрат с учетом жизненного цикла продукта</p>
<p><b>Факторы, оказывающие влияние на уровень материально-денежных затрат:</b>  <i>внешние</i> – конъюнктура рынков минеральных удобрений, семян, средств защиты растений и др.; уровень государственной поддержки; развитость логистической инфраструктуры; действующие нормативные и правовые документы в части учетной, налоговой, кредитной политики; научно-кадровый потенциал в АПК и уровень образования; информационные потоки и др.;</p> <p><i>внутрихозяйственные</i> – расход материальных ресурсов в предыдущие годы; производственно-экономический потенциал хозяйства (плодородие почвы, площадь сельскохозяйственных угодий и пашни, производительность машинно-тракторного парка, поголовье скота и его структура; финансовое состояние и др.); планируемые уровни урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных; специализация хозяйства; личностные качества руководителя организации и его новаторский дух; стратегическая политика организации на ближайшие пять лет и др.</p>	
<p><b>Информационная база формирования затрат:</b> данные первичного учета и отчетности, системы точного земледелия, учетная политика организации, нормативные и правовые документы</p>	<p><b>Базы распределения косвенных затрат:</b> по 5 группам с учетом раз-  мера хозяйств (размер пашни под культурой, оплата труда, прямые затраты, выручка, трудозатраты)</p>
<p><b>Инструменты автоматизации формирования и распределения затрат:</b> системы точного земледелия и умные фермы и их отдельные компоненты, программные платформы «1С: Предприятие 8. Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия для Беларуси»; ТПК «НИВА-СХП: Бухгалтерия», Стorio, Коралл; справочная информация техно-технологического характера для реализации производственных процессов; данные мониторингов цен и тарифов на материальные ресурсы, услуги сторонних организаций и др.</p>	

Рис. 2.3.4. Усовершенствованный механизм формирования затрат при производстве сельскохозяйственной продукции

3. Изучение особенностей зарубежной практики формирования затрат в системе ведения сельского хозяйства свидетельствует о наличии широкого перечня методов учета затрат и формирования себестоимости (базовые методы управленческого учета на основании уровня деловой активности; метод полного поглощения затрат и маржинальный метод учета затрат; система нормативного учета затрат), применение которых в условиях развития цифровой экономики позволит отечественным товаропроизводителям существенно расширить инструментарий автоматизации принятия управленческих решений.

4. В результате изучения нормативно-правовой базы по организации учета и калькулированию затрат в сельском хозяйстве государств – членов ЕАЭС выявлены отличия в бухгалтерском учете. Так, Республика Армения, Республика Казахстан, Кыргызская Республика осуществили переход на международные стандарты бухгалтерского учета. В Российской Федерации и Республике Беларусь регулирование учета затрат в сельском хозяйстве осуществляется нормативно-правовыми актами. В Российской Федерации Международный стандарт № 41 «Сельское хозяйство» действует с 2003 г.; на территории Республики Беларусь – с 1 января 2017 г., однако его применение не носит обязательный характер.

5. Установлено, что действующая учетная политика оказывает влияние на величину прибыли субъекта хозяйствования, так как за счет выбора методологических приемов можно как оптимизировать финансовый результат организации, так и ухудшить его. За счет многовариантности применения нормативно-методической регламентации учетной политики в части формирования затрат и их разнесения по видам продукции, прибыль, отражаемая в бухгалтерской отчетности, носит субъективный характер и предопределяется выбором метода учета, оценки и регистрации фактов хозяйственной деятельности организации, что не позволяет достоверно сравнивать результативность хозяйственной деятельности в разрезе субъектов сельского хозяйства даже в определенном регионе.

Комплексно оценен уровень затрат в сельском хозяйстве Республики Беларусь, в результате которого выявлены факторы, оказывающие влияние на рост затрат при производстве продукции растениеводства и животноводства: уровень государственной поддержки; специализация производства; структура производимой продукции; достигнутые уровни урожайности и продуктивности; изменения политики в области оплаты труда, кредитования и амортизации; цены приобретения материальных ресурсов; каналы поступления материальных ресурсов и транспортные затраты на их доставку, утвержденные на государственном уровне тарифы на энергоресурсы и услуги и др.

6. Систематизированы подходы к формированию сельскохозяйственных затрат по следующим признакам: оперативность учета затрат, полнота формирования производственной себестоимости, объекты учета затрат. В силу активного освоения цифровых технологий (системы точного земледелия, умные фермы) при

формировании прямых затрат выявлена необходимость обоснования методов распределения косвенных затрат в разрезе видов продукции. Предложено в качестве базы распределения косвенных издержек использовать выручку от реализации продукции. Это позволит компенсировать общехозяйственные расходы и определить их часть, которая будет относиться на финансовые результаты, и оказывать существенное влияние на размер прибыли организации.

Для товарных культур отрасли растениеводства было предложено пять вариантов к распределению косвенных затрат (по доле пашни определенной культуры в структуре севооборота, оплаты труда работников, трудозатрат, выручки, прямых затрат). Это позволило выявить широкую вариабельность себестоимости и прибыли в зависимости от методов формирования затрат. Так, распределение затрат на основании оплаты труда работников и прямых затрат позволяет в хозяйствах с размерами свыше 2 500 га увеличить уровень прибыли до 7,0 % только за счет перераспределения затрат между товарными и нетоварными культурами с учетом прибыльности.

#### Список использованных источников

1. Абдукоримов, И. Т. Управление затратами в предпринимательской деятельности / И. Т. Абдукоримов, Л. Г. Абдукоримова // Социально-экономические явления и процессы. – 2011. – № 3–4. – С. 11–22.
2. Буць, В. И. Теоретические аспекты управления ресурсосбережением в сельскохозяйственном производстве / В. И. Буць. – Горки : БГСХА, 2017. – 169 с.
3. Говдя, В. В. Развитие методологических основ управленческого учета: научное издание / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева. – Краснодар : Изд-во «Манускрипт», 2013. – 187 с.
4. Государственная программа «Цифровое развитие Беларуси» на 2021–2025 годы [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 2 февр. 2021 г., № 66 (в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 18.03.2022 г. № 143) // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.
5. Гусаков, В. Г. Факторы и методы эффективного хозяйствования / В. Г. Гусаков. – Минск : Беларус. навука, 2020. – 56 с.
6. Клипперт, Е. Н. Учет запасов в сельскохозяйственных организациях / Е. Н. Клипперт, Л. Н. Корнеева. – Минск : Регистр, 2012. – 129 с.
7. Корнеева, Л. Н. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции животноводства : лекция для студентов специальностей 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 1-25 01 04 «Финансы и кредит» / Л. Н. Корнеева ; рец. Т. И. Сушко, А. Г. Ефименко, И. А. Каштанова ; М-во сельского хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, Главное управление образования, науки и кадров, Белорус. гос. сельскохозяйственная акад. – Горки, 2008. – 48 с.
8. Макрак, С. В. Управление материальными ресурсами в сельском хозяйстве в условиях развития цифровой экономики / С. В. Макрак ; под ред. акад. В. Г. Гусакова ;

Нац. акад. наук Беларуси, Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси. – Минск : Беларус. навука, 2021. – 329 с.

9. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, и внесении изменений в постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 1 марта 2018 г. № 170/5 : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 30 авг. 2018 г., № 628/11 (в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь, Нац. банка Респ. Беларусь от 28.07.2021 г. № 433/8) // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

10. О начислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2020 : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 15 апр. 2020 г., № 229 // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

11. О начислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 30 окт. 2017 г., № 802 // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

12. О развитии цифровой экономики [Электронный ресурс] : Декрет Президента Респ. Беларусь, 21 дек. 2017 г., № 8 (в ред. Декрета Президента Респ. Беларусь от 18.03.2021 г. № 1) // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

13. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 (в ред. постановлений Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры от 19.12.2019 г. № 25/79/70) // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

14. 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 М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 (в ред. постановлений Минфина от 22.12.2018 г. № 74) // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

15. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2010 г., № 133 (в ред. постановлений Минфина от 30.04.2012 г. № 26) // Эталон. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

16. Огневцев, С. Б. Концепция цифровой платформы агропромышленного комплекса / С. Б. Огневцев // Международный сельскохозяйственный журн. – 2018. – № 2. – С. 16–22.

17. Селюков, Ю. Н. Теория и методология управления затратами в сельскохозяйственных организациях Беларуси / Ю. Н. Селюков, В. В. Чабаткуль, Н. А. Леуга. – Минск : Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси, 2010. – 92 с.

18. Такун, А. Методологические аспекты оценки эффективности цифровых технологий в точном земледелии / А. Такун, С. Макрак, С. Такун // Наука и инновации. – 2021. – № 3. – С. 11–16.

19. Харченко, О. Н. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МФСО / О. Н. Харченко, С. А. Самушенко // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 3. – С. 24–31.

20. Четкин, А. С. Бухгалтерский управленческий учет в сельскохозяйственных организациях: учебное пособие для студентов учреждений высшего сельскохозяйственного образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / А. С. Четкин, Л. Н. Корнеева, З. Н. Кулько ; рец.: А. П. Михалкевич, С. Н. Матвейчик, Т. А. Езерская. – Минск : ИВЦ Минфина, 2012. – 375 с.

21. Шпак А. П. Современное состояние и процесс инвестирования материально-технической базы аграрной отрасли Беларуси / А. П. Шпак, В. В. Чабаткуль, А. Н. Русакович // Аграр. экономика. – 2021. – № 5. – С. 52–70.

## **§ 2.4. Актуальные вопросы формирования капитала и активов организаций АПК**

### **2.4.1. Научно-методические подходы к совершенствованию механизмов государственной поддержки неблагоприятных территорий для производства сельскохозяйственной продукции**

Рациональная финансовая политика предприятия направлена на обеспечение максимально эффективного распределения финансовых ресурсов и выстраивается на всех стадиях функционирования организации. При ее формировании необходимо учитывать факторы, влияющие на финансовую устойчивость, что позволяет правильно оценить условия функционирования,

нивелировать влияние отрицательных факторов, определить резервы и направления роста.

Территории Беларуси и России отличаются значительным разнообразием природных, климатических, социальных и экономических условий функционирования, что приводит к неблагоприятным последствиям для сельскохозяйственных организаций и образованию