

## МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

*Посвящена исследованию вопросов финансового учета и калькулирования производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции. Обоснована целесообразность устранения несоответствий в производственной себестоимости между расходами на оплату труда и отчислениями на социальные мероприятия*

**Ключевые слова:** производственная себестоимость, сельскохозяйственная продукция, финансовый учет

**Постановка проблемы.** Рассматривая экономическое состояние Украины в настоящее время, можно отметить, что из перечня основных бюджетобразующих отраслей уже практически исчезает сельское хозяйство. В связи с этим проблемы достоверной оценки расходов деятельности сельскохозяйственных предприятий требуют повышенного внимания.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Вопросы, касающиеся особенностей учета затрат калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве, являются предметом исследования ведущих ученых и практиков. В последнее время усилилось внимание отечественных специалистов к анализу этой проблемы, о чем свидетельствуют работы Ф.Ф. Бутынца [1], М.М. Коцупатрого [1], В.Я. Плаксиенко [2], Я.П. Ищенко [3], В.Б. Моссаковского [4] и др. Однако, проанализировав ряд литературных источников и действующее законодательство, можно сделать вывод, что методика учета затрат и калькулирования производственной себестоимости на сельскохозяйственных предприятиях нуждается в совершенствовании.

**Цель работы.** Разработка предложений по совершенствованию калькулирования производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции.

**Методы исследования.** Исследование проведено на основе действующего законодательства и отчетности СООО "Свиточ" (Донецкая обл.). При проведении исследования использовались методы структурно-логического анализа и дедукции.

**Изложение основного материала исследования.** По предварительным данным [5], в 2012 г. индекс объема сельскохозяйственного производства сравнительно с 2011 г. составлял 95,5 %.

Особенные ухудшения наблюдались в растениеводстве, где индекс объема сельскохозяйственного производства сравнительно с 2011 г. составлял 91,8 %, тогда как в 2011 сравнительно с 2012 г. он превышал 130 % (рис. 1).

Сокращение индексов объема производства безусловно является отрицательной тенденцией для экономики Украины.

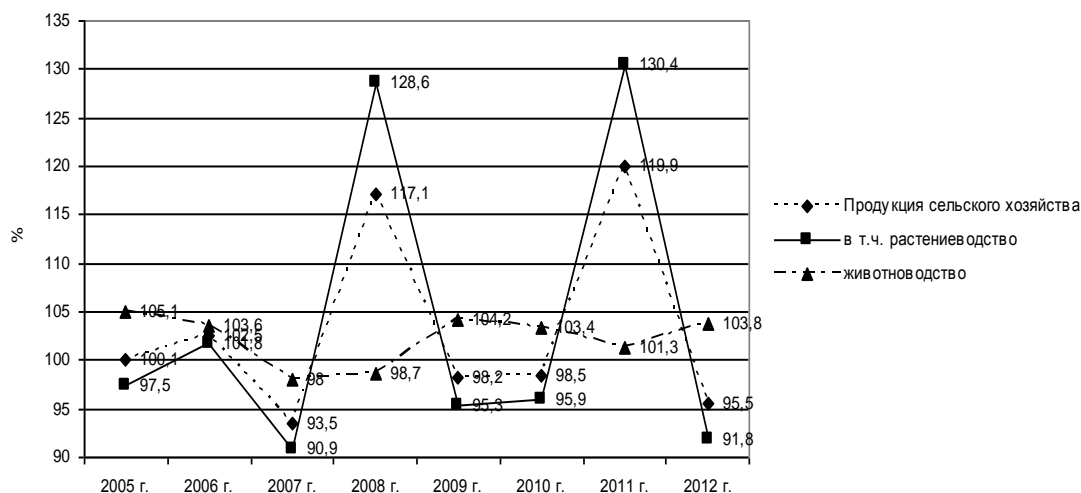


Рис. 1. Динамика объема сельскохозяйственного производства в Украине в 2005-2012 гг. (в процентах к предыдущему году)

Сельскохозяйственные предприятия, так, как и другие, определяют себестоимость реализованной продукции и производственную себестоимость продукции.

В производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются: прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, прочие прямые расходы, общепроизводственные расходы.

Не относятся на себестоимость произведенной и реализованной продукции и покрываются за счет других источников: административные расходы, расходы на сбыт, прочие расходы операционной деятельности, финансовые расходы, потери от участия в капитале, потери от чрезвычайных событий, расходы вследствие изъятия капитала владельцами.

Содержание этих затрат на сельскохозяйственных предприятиях отвечает общепринятым нормам, определенным в П(С)БУ 16 "Расходы" [6].

Синтетический учет затрат и выпуска продукции сельскохозяйственного производства осуществляют на активном, калькуляционном счете 23 "Производство", к которому открывают субсчета: 231 "Растениеводство", 232 "Животноводство", 233 "Вспомогательные производства", 234 "Подсобные производства" и т.п.

В таблице 1 представлены типовые проводки по формированию производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции на примере растениеводства.

Схема документирования операций на примере растениеводства представлена на рисунке 2.

Таблица 1. Типовые проводки по формированию производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции (в растениеводстве)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены транспортные расходы	231	685
Отражены расходы на ремонт сельскохозяйственной техники	231	685
Отражены расходы на обслуживание тракторов	231	685
Начислен резерв на отпускные	231	471
Начислена заработная плата:		
рабочим основного производства	231	661
рабочим вспомогательного производства	234	661
Начислен ЕСВ от зарплаты:		
рабочих основного производства	231	657
рабочих вспомогательного производства	234	657
Отражены расходы запасных частей	234	207
Списаны расходы посадочного материала	231	27
Списаны удобрения	231	208
Отражены расходы ГСМ	234	203
Начислена амортизация основных средств	234	131
Включены в производственную себестоимость общепроизводственные расходы	231	91

Семена и посадочный материал, минеральные, микро- и бактериальные, а также органические удобрения, средства защиты растений от вредителей и болезней учитывают по лимитно-заборным карточкам и накладным внутрихозяйственного назначения.

Расходы семян, посадочного материала, удобрений оформляют соответствующими актами одновременно с фактическим их использованием. На основе этих актов осуществляются записи в "Журнал учета прямых затрат по технологическим процессам в растениеводстве" и в "Отчете о движении материальных ценностей", а также в "Производственном отчете по растениеводству".

Учет затрат нефтепродуктов ведут в лимитно-заборных карточках или накладных и одновременно фиксируют в учетных и путевых листах. На основе "Отчета о движении топлива и смазочных материалов" составляют "Сводный отчет о движении топлива и смазочных материалов".

Основными нормативными документами на право расхода прочих материальных ценностей, МБП и спецодежды является лимитно-заборная карточка и накладная внутрихозяйственного назначения.

Расходы на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка предварительно систематизируют в листах-расшифровках, в которых накапливают и распределяют затраты по каждому вспомогательному и обслуживающему производству согласно выполненным объемам работ и услуг.

Учет затрат и работ машинно-тракторного парка осуществляют в "Учетных листах трактористов – машинистов", "Путевых листах трактора", "Книжках бригадира по учету выполненных работ", "Накопительных ведомостях учета использования машинно-тракторного парка" и других, на основании которых составляют "Производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка".

Общепроизводственные затраты относят на затраты производства по объектам калькуляции ежемесячно. Итого затрат по нормам заносят в "Производственный отчет по растениеводству".

Первичным документом учета выходов на работу, отработанного времени и начисленной заработной платы является "Табель учета рабочего времени". Начисленные суммы в резерв на оплату отпусков и отчислений на социальное страхование также учитывают в "Производственном отчете по растениеводству".

Затраты труда и затраты на заработную плату водителей, трактористов учитывают в "Накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка", итоги данных которой ежемесячно переносят в "Журнал учета работ, услуг

по технологическим процессам в растениеводстве". В этот журнал записывают также данные из книжек и учетных листов труда и выполненных работ и "Накопительных ведомостей учета использования машинно-тракторного парка".

Сведения о начисленной амортизации обобщаются в соответствующей расшифровке.

В конце месяца данные объектам аналитического учета группируются в журнале – ордере № 10 с-х и в сводных ведомостях № 10 с-х.

Аналитический учет расходов общепроизводственного и общехозяйственного характера осуществляют в "Производственном отчете по общепроизводственным и общехозяйственным затратам" и в журнале-ордере 10-сх. Общепроизводственные затраты относят на

затраты производства по объектам калькуляции на основе расчетов. Из расчетной ведомости итоги затрат по нормам записывают в "Производственный отчет по животноводству" и "Производственный отчет по растениеводству" на соответствующие объекты калькуляции. Информацию об отклонении накапливают с начала года в графе "Отклонение с начала года". В конце месяца кредитовый оборот из журнала-ордера № 10-сх. переносят в Главную книгу. Дебетовый оборот сверяют с другими журналами-ордерами и с Главной книгой.

Кроме того, в сельскохозяйственных предприятиях составляется форма государственного статистического наблюдения № 50-сх "Основные экономические показатели работы сельскохозяйственных предприятий". Затраты на основное производство отражаются в разделе 2 данной формы отчетности.

Согласно действующей нормативной базе (Инструкции 21.11.2007 № 1303/14570 с изменениями и дополнениями [6]) в этом разделе приводятся данные о прямых затратах в растениеводстве и в животноводстве за календарный год с 1 января до 31 декабря отчетного года.

По коду 0280 "Расходы на оплату труда" отображают прямую основную и дополнительную оплату труда всего персонала основной деятельности предприятия, включая оплату труда наемных и вовлеченных работников, а также оплату труда работников вспомогательных производств и за предоставленные услуги другим субъектам хозяйствования. В эти расходы согласно инструкции не включается оплата труда руководителей и специалистов, которые входят в административно-управленческий персонал, работников жилищно-коммунального хозяйства и культурно-бытовых заведений, заведений торговли и общественного питания, детских учреждений и учебных заведений, капитального строительства и других видов деятельности [7].

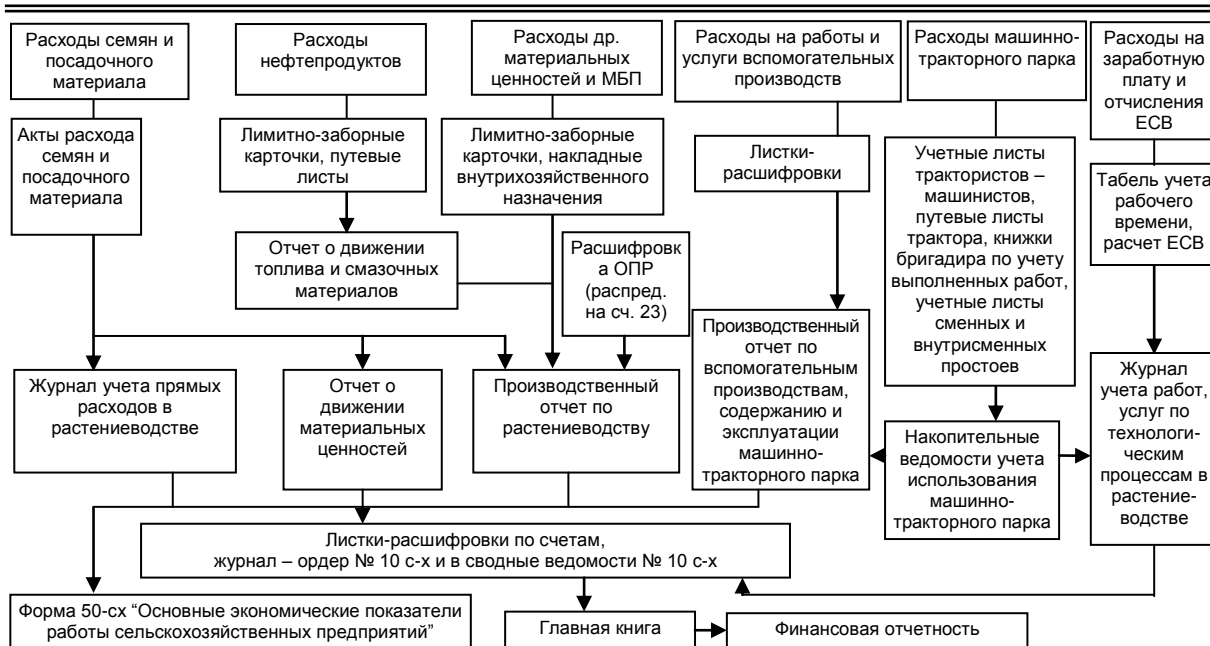


Рис. 2. Схема документооборота отражению расходов на основное производство в сельскохозяйственном предприятии (на примере растениеводства)

По коду 0285 “Отчисления на социальные мероприятия” сельскохозяйственные предприятия отображают отчисления от фонда оплаты труда, отчисления на индивидуальное страхование персонала предприятия и отчисления на другие социальные меры по установленным законодательством нормам от общего размера затрат на оплату труда [6].

Таким образом, в производственную себестоимость не включаются затраты на оплату труда административно-управленческого персонала и другого персонала, не связанного прямо с производством сельскохозяйственной продукции. При этом в нее включаются отчисления на социальные мероприятия от общего размера затрат на оплату труда по всему персоналу.

В связи с этим в структуре производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции возникает несоответствие между расходами на оплату труда и отчислениями на социальные мероприятия.

Рассмотрим данную ситуацию на примере СООО “Свиточ” (с. Степановка, Донецкая обл.).

Производственная себестоимость в основном состоит из материальных расходов (58,6 %-65,3 %), что обусловлено особенностями растениеводства (расходы семян и посадочного материала, удобрений, ГСМ и др.) Но доля расходов на оплату труда и отчислений на социальное страхование также существенна.

Следует обратить внимание на тот факт, что в структуре расходов на основное производство удельный вес отчислений на социальные мероприятия практически равен доле расходов на оплату труда (рис. 3), хотя отчисления должны определяться от суммы расходов на оплату труда и на данном предприятии составляют около 40 %.

Следовательно, производственная себестоимость сельскохозяйственной продукции, определенная согласно действующего законодательства, является завышенной, что отрицательно сказывается на оценке деятельности сельскохозяйственных предприятий.

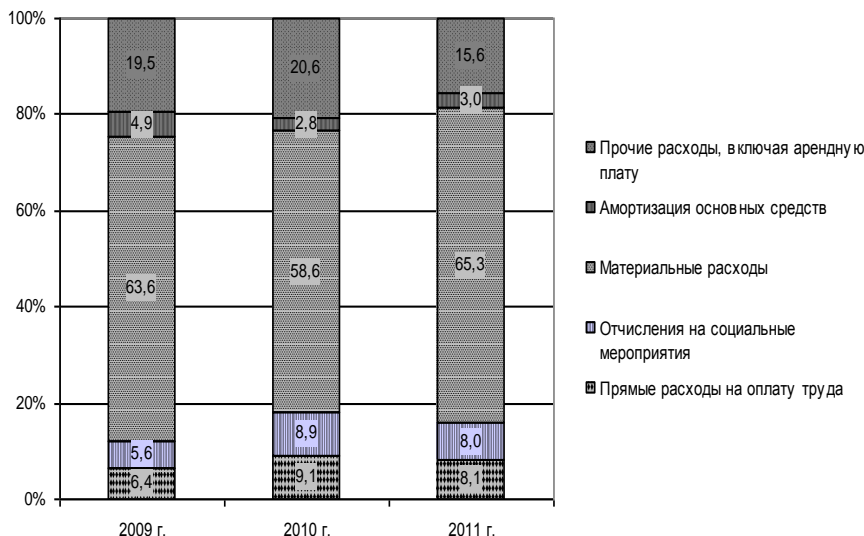


Рис. 3. Структура расходов на основное производство сельскохозяйственной продукции (растениеводство) по элементам в СООО “Свиточ” за 2009-2011 гг.

Исходя из вышеизложенного, в Инструкцию 21.11.2007 № 1303/14570 предлагается внести следующую поправку: "по коду 0285 "Отчисления на социальные мероприятия" сельскохозяйственные предприятия отображают отчисления от фонда оплаты труда, отчисления на индивидуальное страхование персонала предприятия и отчисления на другие социальные мероприятия по установленным законодательством нормам от размера затрат на оплату труда, отраженных по коду 2080".

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.**

По результатам исследования предложено в Форме 50-сх отражать отчисления на социальные мероприятия только от размера затрат на оплату труда персонала основной деятельности предприятия, включая оплату труда наемных и вовлеченных работников, а также оплату труда работников вспомогательных производств и за предоставленные услуги другим субъектам хозяйствования.

Предложенные изменения калькулирования производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции позволят устранить несоответствие в ней между расходами на оплату труда и отчислениями на социальные мероприятия. Это повысит аналитическое значение данной формы отчетности.

**Список использованной литературы:**

1. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець [та ін.]; ред. Ф.Ф. Бутинець, М.М. Коцупатрий. – Житомир : ПП "РУТА", 2003. – 511 с. – (Навчальні посібники з бухгалтерського обліку). – ISBN 966-8059-13-1 2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України: підручник /

В.Я. Плаксієнко [и др.]; заг. ред. В.Я. Плаксієнко ; Дніпропетровський держ. аграрний ун-т. – Д. : ДДАУ, 2005. – 490 с. – ISBN 966-8309-02-2 3. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Іщенко Я.П.; ННЦ "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2010. – 21 с. : рис. 4. Становлення бухгалтерського обліку в сільському господарстві України (теорія, організація, практика): автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Моссаковський Валерій Борисович ; ННЦ "Ін-т аграр. економіки". – К., 2011. – 30 с. : рис., табл. 5. Состояние сельского хозяйства в 2012 году // <http://www.ukrstat.gov.ua>. 6. П(С)БО 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318 (зі змінами та доповненнями). – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> 7. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" 21 листопада 2007 р. за N 1303/14570 – <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>

СЕРДЮК Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита Донбасской государственной машиностроительной академии.

Научные интересы:  
– налогообложение;  
– финансовый учет.

Статья поступила в редакцию: 25.02.2013 г.