

УДК 338.512

Д. А. Карагодин, М. И. Цыгулева

ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный аграрный университет», г. Оренбург,
email: dakaragodin@yandex.ru

УЧЁТ ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ПОД ВЛИЯНИЕМ ДЛИТЕЛЬНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ЦИКЛА

Ключевые слова: затраты, незавершённое производство, аналитический учёт, объекты учёта затрат, себестоимость продукции

Производственный процесс сельскохозяйственных производств состоит из комплексов агро- и зоотехнических работ, связанных с биотрансформацией растений и животных. Зернопродуктовый подкомплекс является системообразующим элементом АПК в силу своей стабильной прибыльности, позволяющей аграриям поддерживать эффективность, и выступая связующей ролью с развитием остальных направлений аграрного производства, в том числе выступая основой кормовой базы животноводства. Разделение в производственном учете затрат на выполнение работ по смежным годам на аналитических счетах обеспечивает не только реальное исчисление себестоимости продукции, но и способствует осуществлению действенного контроля затрат производства на каждой его технологической стадии.

D. A. Karagodin, M. I. Tsyguleva

Orenburg State Agrarian University, Orenburg, email: dakaragodin@yandex.ru

COST ACCOUNTING IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS UNDER THE INFLUENCE OF THE DURATION OF THE PRODUCTION CYCLE

Keywords: costs, work in progress, analytical accounting, cost accounting objects, cost of production.

The production process of agricultural production consists of complexes of agro-and zootechnical works related to the biotransformation of plants and animals. The grain-product subcomplex is a system-forming element of the agro-industrial complex due to its stable profitability, which allows farmers to maintain efficiency, and acting as a connecting role with the development of other areas of agricultural production, including acting as the basis for the feed base of animal husbandry. The division in the production accounting of the costs of performing work for adjacent years on analytical accounts provides not only a real calculation of the cost of production, but also contributes to the implementation of effective control of production costs at each of its technological stages.

Отраслевые особенности организации сельскохозяйственного производства и длительность технологического процесса определяют организационно-методические подходы учета затрат по периодам их осуществления. Выход нескольких видов продукции – основной, сопряжённой и побочной – требуют подбора метода калькулирования себестоимости каждого вида продукции с учетом ценности продукта и участия в последующих циклах кругооборота капитала. Проводимые исследования ученых позволяют сделать вывод о необходимости развития учетного инструментария для целей управления затратами и калькулирования себестоимости продукции в сельском хозяйстве, что во многом способствует принятию обоснованных экономических решений, поиску резервов снижения себестоимости

продукции, политике ценообразования, способствующих повышению эффективности и конкурентоспособности отрасли. В то же время отсутствует обоснованная концепция внедрения современных приемов в учетную практику сельскохозяйственных предприятий, недостаточно разработаны организационно-технические и методические подходы к распределению затрат по смежным годам их осуществления и соотношения их с объектами учета затрат, разработке аналитических счетов для управленческого учета, документированию и распределению калькуляционных разниц. Это снижает информационную емкость учета, происходит неувязка в учете затрат по периодам их возникновения и включения в себестоимость, в результате необъективно оценивается деятельность отдельных подразделений

и эффективность производства сельскохозяйственной продукции. Все это требует дальнейшего изучения и проработки выявленных проблем.

Цель исследования состоит в обосновании рекомендаций по совершенствованию организации аналитического учета затрат незавершенного производства в сельскохозяйственных организациях с целью полноты и достоверности исчисления себестоимости продукции производства длительного цикла.

Материал и методы исследования

Учёные отмечают, что самостоятельность сельскохозяйственных организаций в решении вопросов учета приводит к существенным упрощениям, предусматривающим учет затрат на счетах по калькуляционным статьям, что не обеспечивает оперативного отражения факторов производства и всей совокупности затрат в момент потребления ресурсов [1, 2, 3]. Отраслевые аспекты сельскохозяйственного учёта, классификация затрат, методики калькулирования пристально и глубоко изучены в работах Р.А. Алборова, В.Г. Белова, С.М. Бычковой, Н.Д. Заводчикова, С.Р. Концевой, Г.Я. Остаева, Ю.И. Сигидова, Л.И. Хоружий и др.

В исследовании использованы методы научного познания: наблюдения и обобщения; индуктивный и дедуктивный методы; методы бухгалтерского учета: счета и двойная запись.

Результаты исследования и их обсуждение

Своевременное и полное отражение всех затрат на производство отдельных видов культур и технологических работ незавершенного производства реализуется при правильно организованной системе аналитического учета.

Полному учету подлежат все хозяйственные операции и расходы по возделыванию сельскохозяйственных культур в каждом подразделении и в целом по организации. Важная роль принадлежит своевременному и точному учету валового сбора продукции; осуществлению контроля за выполнением мероприятий по повышению культуры земледелия; получению выверенных данных для калькуляции себестоимости продукции; экономически обоснованному разграни-

чению затрат по смежным годам производства с постоянным выделением затрат на производство продукции последующих сельскохозяйственных периодов (затраты по посеву озимых культур, подъему зяби и т.д.); подаче необходимой информации о затратах по подразделениям организации для контроля за выполнением заданий и оперативного руководства [5].

Для учета затрат и выхода продукции сельскохозяйственных культур урожая текущего года и урожая будущих лет предназначен субсчёт 20.1 «Основное производство. Растениеводство». Данный счет активный, основной, балансовый, операционный, калькуляционный, учета затрат на производство. По дебету счета отражаются сальдо на начало учетного периода (незавершенное производство) и затраты в разрезе статей и элементов, а по кредиту:

- выход продукции в течение учетного периода по плановой себестоимости;
- корректировка плановой себестоимости до фактической в конце учетного периода;
- стоимость погибших посевов;
- стоимость возвратных материалов;
- списание затрат, подлежащих распределению в конце учетного периода (амортизация, ремонт, затраты по содержанию лесных полос и т.п.).

Таким образом, на субсчёте 20.1 Растениеводство концентрируются все фактические затраты по выращиванию культур, что дает возможность исчислять себестоимость продукции выращенных культур, а также кормопроизводства.

Остаток по счету 20, субсчёт 1 «Растениеводство» на конец года показывает стоимость незавершенного производства – затраты под урожай будущего года. Незавершенное производство отражается по фактической стоимости. Параллельно с затратами под урожай отчетного года осуществляются затраты и под урожай будущего года, которые в системе аналитического учета необходимо отражать обособленно.

Объектами учета производственных затрат в растениеводстве являются сельскохозяйственные культуры: виды зерновых яровых и озимых культур, масличных и технических культур, кормовых культур (табл. 1).

Таблица 1

Объекты учёта производственных затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства

Объекты учета затрат	Объекты калькулирования себестоимости
Зерновые культуры яровые пшеница	Зерно – основная продукция Зерноотходы – сопряжённая продукция Солома – побочная продукция
гречиха	
овес	
ячмень	
Зерновые культуры озимые пшеница	
ячмень	
Технические культуры подсолнечник	Семена – основная продукция Стебли, корзинки, солома – побочная продукция
Кормовые культуры	Зеленая масса
кукуруза на силос и зеленый корм	
травы однолетние (на сено и зеленую массу, на семена)	Сено – основная продукция Зелёная масса – основная продукция Семена – основная продукция
травы многолетние (на сено и зеленую массу, на семена)	
силосование	Силос

Аналитический учет затрат по культурам и видам незавершенного производства вводится по следующей номенклатуре статей:

1 Материальные затраты (ресурсы), используемые в производстве, в том числе:

- 1.1 Семена и посадочный материал;
- 1.2 Удобрения минеральные и органические;
- 1.3 Средства защиты растений;
- 1.4 Нефтепродукты;
- 1.5 Топливо и энергия на технологические цели;
- 1.6 Работы и услуги сторонних организаций.

2 Оплата труда (с подразделением по видам);

3 Отчисления на социальные нужды;

4 Содержание основных средств (амортизация и ремонт основных средств);

5 Работы и услуги вспомогательных производств;

6 Финансовые затраты;

7 Прочие затраты;

8 Затраты на организацию производства и его обслуживание;

9 Расходы на нужды управления.

Незавершенное производство в отрасли растениеводства имеет свою специфику. Особенностью этой отрасли является то, что производственный процесс по возделыванию сельскохозяйственных культур не ограничивается календарным годом. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях и большинство авторов указывают, что производственный процесс по возделыванию сельскохозяйственных культур не ограничивается календарным годом. Поэтому все затраты растениеводства в учете можно подразделить на затраты прошлых лет, под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет. Практически первые две группы затрат с началом календарного года объединяются, то есть затраты прошлых лет списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию текущего года [3].

Все затраты растениеводства в аналитическом учете следует подразделять на три категории:

- 1) затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- 2) затраты текущего периода под урожай текущего года;
- 3) затраты текущего периода под урожай будущих лет.

Первые две группы затрат списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию текущего года. В период их осуществления можно соотнести к выращиванию каких культур относятся, относя в состав аналитического счета учета затрат на выращивание конкретных культур. Затраты под урожай будущих лет должны учитываться отдельно, так как в момент их осуществления не известно, к возделыванию каких культур они относятся. Например, подготовка земли важный агротехнологический прием, обеспечивающий технологию выращивания сельскохозяйственных культур (группы культур). Вспашка зяби осенью под яровые культуры, семена которых будут посеяны весной следующего года, внесение удобрений под урожай будущего года – не всегда бывает известно, под какую культуру эти работы выполнялись. По мнению М.З. Пизенгольца, «... затраты под урожай будущих лет учитываются на отдельных аналитических счетах по видам работ, поскольку в момент производства по большинству из них еще неизвестно, к возделыванию каких культур они относятся» [7]. Следовательно, в затратах под урожай будущего года четко выделяются две группы затрат:

- 1) затраты текущего года под урожай будущих лет определенной культуры;
- 2) отложенные затраты под урожай будущих лет неопределенной культуры.

Затраты первой группы должны входить в состав затрат незавершенного производства конкретной культуры (группы культур). Затраты второй группы должны учитываться в составе незавершенного производства растениеводства – общетехнологические работы. Особенно это актуально для долгосрочных видов работ, эффект которых будет проявляться в течение нескольких лет – известкование и гипсование, первичное окультуривание мелиорируемых земель и другие. Такого

рода затраты должны быть обособлены и списываться на затраты урожая текущего года в течение 5-7 лет, а значит в этот период будут учитываться в составе общетехнологических работ незавершенного производства растениеводства.

Таким образом, в каждый данный момент в учете затрат растениеводства должны быть выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет. Однако, в практике ведения бухгалтерского учета затраты по видам сельскохозяйственных работ, связанные с подготовкой почвы осенью «теряются» в затратах незавершенного производства в растениеводстве (с августа прошлого года по май текущего года), где учитываются также затраты по подготовке почвы неопределенных культур.

Очевидно, что затраты прошлых лет в каждый данный момент в сельскохозяйственных предприятиях существуют реально, как самостоятельная группа затрат наравне с затратами текущего года и затратами будущих лет. В целях контроля за ними предлагаем выделить затраты прошлых лет из общего состава затрат незавершенного производства в отдельную группу с подразделением на «затраты прошлых лет, переходящие под урожай текущего года определенной культуры» и «затраты прошлых лет, переходящие под урожай будущих лет неопределенной культуры». Затраты прошлых лет, переходящие под урожай текущего года определенной культуры учитывать в составе незавершенного производства этих (определенных) культур, а незавершенные затраты по неопределенным культурам обособленно, организуя для этого систему аналитических счетов (табл. 2).

Затраты прошлых лет под урожай текущего года определенной культуры и затраты текущего года под урожай текущего года определенной культуры списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию (определенную культуру) текущего года. Затраты под урожай будущих лет неопределенной культуры распределяются весной на каждую культуру пропорционально площади сева. Среди затрат под урожай будущих лет следует выделить затраты на озимые культуры, которые должны учитываться обособленно по видам культур.

Таблица 2

Рекомендуемая система аналитических счетов учета затрат в растениеводстве

Счёт	20 Основное производство	
	Субсчёт 1-го порядка	01 Растениеводство
Субсчёт 2-го порядка		01 Затраты текущего года под урожай текущего года определенной культуры
	02 Затраты текущего года под урожай будущих лет определенной культуры	
	03 Затраты текущего года под урожай будущих лет неопределенной культуры	
	04 Затраты прошлых лет под урожай текущего года определенной культуры	
	05 Затраты прошлых лет под урожай текущего года неопределенной культуры	
	Субсчёт 3-го порядка 01 Зерновые и зернобобовые 02 Технические 03 Кормовые	00 неопределенная группа культур
	Субсчёт 4-го порядка 01 Пшеница 02 Ячмень 03 Рожь 04 Подсолнечник 05 Кукуруза 06 Однолетние травы ...	00 неопределенная культура
	Субсчёт 5-го порядка 02 Озимые	01 Яровые

Спецификой незавершенного производства растениеводства является то, что в его составе могут быть озимые культуры (пшеница, рожь), яровые культуры (ячмень, овес, горох) и травы (однолетние и многолетние). В составе незавершенного производства затраты, связанные с обработкой почвы (зябь) будут отражены отдельно, в соответствии с предложенной системой аналитических счетов. В частности, по дебету счета 20.01.03.00.00.01 – учтены затраты на подъем зяби под посевы яровых культур будущего года. Таким образом в растениеводстве, кроме видов получаемой продукции, объектами исчисления себестоимости становятся сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству неопределенной культуры.

Затраты прошлых лет под урожай текущего года являются переходящими, в состав затрат текущего года попадают в качестве сальдо начального. Для контроля включения таких затрат в калькуляцию

себестоимости урожая текущего нами предусмотрены субсчета 2-го порядка 20.01.04 «Затраты прошлых лет под урожай текущего года определенной культуры» и 20.01.05 «Затраты прошлых лет под урожай текущего года неопределенной культуры». В начале года следует произвести перенос сальдо на названные субсчета с позиций учёта их в прошлом году:

Дебет 20.01.04.XX.XX.01 – Кредит 20.01.02.XX.XX.01 – перенесены затраты прошлого года в текущий период по определенной культуре.

Затраты под урожай будущих лет неопределенной культуры временно отложены до наступления весны и уточнения севооборота, то есть перенесены на будущий период, до определения сельскохозяйственной культуры, под которую они произведены. Эти затраты будут распределены весной на каждую культуру пропорционально площади сева:

Дебет 20.01.04.XX.XX.01 – Кредит 20.01.05.00.00.01 – списана доля отложенных затрат под урожай будущего года при определении культур севооборота.

Среди затрат под урожай будущих лет следует выделить затраты на озимые культуры, которые должны учитываться обособленно по видам культур на соответствующих аналитических счетах. Например, списание семян озимой пшеницы в августе 2020 г. под урожай 2021 г.:

Дебет 20.01.02.01.01.02 – Кредит 10.08 – списана стоимость семян озимой пшеницы на посев под урожай будущего года.

В следующем году для формирования себестоимости озимой пшеницы затраты кумулятивным методом будут учтены с учетом затрат прошлого года:

Дебет 20.01.04.01.01.02 – Кредит 20.01.02.01.01.02 – перенесены затраты прошлого года под озимую пшеницу в калькуляцию текущего года.

Таким образом, технологические и организационные особенности производства в растениеводстве, а также длительность производственного цикла предопределяют характерные особенности организации аналитического учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы, в основу которой положены соответствующие методы. Важным, на наш взгляд, остается открытие аналитических счетов по видам культур и периодам возникновения затрат. В учете затрат на выращивание озимых культур считаем необходимым открытие соответствующих аналитических счетов «За-

траты под урожай текущего года» и «Затраты под урожай будущего года».

Выводы Предложенная модель организации аналитического учета и разграничения затрат по смежным годам выращивания яровых и озимых культур позволит:

- отказаться от применяемого сегодня в практике учета обобщенного понятия «незавершенное производство в растениеводстве», которое включает в себя затраты определенной и неопределенной культур;

- исключить выборки затрат прошлых лет из общей суммы затрат НЗП для включения в себестоимость продукции текущего года. При соответствующем построении регистров аналитического учета затраты незавершенного производства по каждой культуре будут формироваться по их наименованию;

- реализовать принцип признания расходов – допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и способствовать точности калькулирования себестоимости продукции растениеводства.

Признак определенности культуры исключает учет в незавершенном производстве затрат неопределенной культуры, позволяет четко учитывать затраты, относящиеся к каждой определенной культуре, начиная с подготовки почвы осенью до уборки урожая при любом методе учета затрат.

Библиографический список

1. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.Р., Концевой Г.Р. Управленческие аспекты бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. 2020. №6. С.8-18.
2. Беспятых А.В., Беспятых Е.П., Беспятых О.А. Методология разграничения объектов учета затрат незавершенного производства в растениеводстве // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». 2012. № 12 (92). С. 142-147.
3. Дейч В.Ю., Дейч О.И., Постникова Л.В. Формирование объектов учета затрат в зависимости от организации и технологических стадий производственного процесса // Бухучет в сельском хозяйстве. 2020. №2. С.20-29.
4. Заводчиков Н.Д., Ларина Т.Н. Организационно-экономические основы производства органической продукции растениеводства // Друкерровский вестник. 2020. № 2 (34). С. 112-123.
5. Курьшикина А.В., Цыгулева М.И., Карагодин Д.А. Совершенствование учета затрат и исчисления себестоимости зерна // Науковедение. 2016. Т. 8. № 5 (36). С. 40.
6. Остаев Г.Я., Гоголев И.М., Кислицкий М.М. Совершенствование методики управленческого учёта // Экономика, труд, управление в сельском хозяйстве. 2019. № 7 (52). С. 28-33.
7. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве: учеб. для студентов вузов по специальности 060500 «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / М. З. Пизенгольц. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – Т. 2. ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет, ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – 406 с.