Лебедева Галина Владимировна
Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВО Донской ГАУ, г. Зерноград
gvlebedeva@yandex.ru

Золотарева Полина Сергеевна
Магистрант 2-го курса, Азово-Черноморский инженерный институт ФГБОУ ВО Донской ГАУ, г. Зерноград
zolotareva48@mail.ru

К вопросу организации бухгалтерского управленческого учета при выращивании зерновых культур

Аннотация. *Статья посвящена особенностям организации первичного, аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции, а также калькулирования при выращивании зерновых культур в практике действующих сельскохозяйственных организаций. зерновых культур. Авторы рассматривают последовательность учетно-аналитической работы, возможные варианты ее построения.*
Ключевые слова: *бухгалтерский управленческий учет, учет затрат, регистры аналитического учета, калькулирование зерновой продукции.*

Для получения полной и точной информации о затратах на производство необходимо организовать на предприятиях рациональный и достоверный учет затрат и выхода продукции. Как источник наиболее достоверной информации, бухгалтерский учет призван способствовать лучшей организации управления, планирования, прогнозирования и анализа.

В настоящее время эффективное производство растениеводческой продукции является одной из самых важных и сложных проблем сельского хозяйства. При этом приоритетное значение имеет зерновое производство, что определяется, прежде всего, его социальной значимостью при обеспечении населения продовольствием, произведенным с использованием продуктов переработки зерна, хлебом и хлебными изделиями, а также участием в формировании кормовой базы для животноводства и сырьевой базы для отраслей промышленности.

Правильная организация производственного учета может служить важным средством оперативного контроля за формированием издержек производства, выявления непроизводительных, малоэффективных расходов и принятия действенных мер по их устранению. Бухгалтерский учет процессов основного производства на сегодняшний день не в полной мере отвечает информационным потребностям управленческого персонала, кроме того он не может обеспечить адекватных взаимосвязей между отдельными элементами системы управления. В связи с этим учет производства требует серьезного совершенствования и модернизации, которые возможны на основе развития управленческого учета.

В растениеводстве учетно-аналитическая подсистема призвана обеспечить получение информации о финансово-хозяйственной деятельности по смежным годам производства, видам выполняемых сельскохозяйственных работ, калькуляционным статьям затрат и отдельным подразделениям хозяйства.

Поскольку учет затрат на выращивание зерновых культур относится к системе бухгалтерского управленческого учета организаций, не регламентирующейся законодательно, в каждом из хозяйствующих субъектов он может иметь свои особенности и отличительные черты, обусловленные обычаями построения учетной подсистемы, традициями документооборота, уровнем автоматизации бухгалтерского

учета и другими факторами. Вместе с тем разработка Министерством сельского хозяйства РФ Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [1], а также Методических рекомендаций по учету затрат и выхода продукции в растениеводстве [2] позволило в свое время обобщить опыт организации производственного учета и предложить методику его построения. В результате, несмотря на многочисленные различия, приемы бухгалтерского учета затрат на выращивание культур в большинстве предприятий имеют много общего.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе зерновой продукции основываются на информации соответствующих первичных документов по учету затрат труда, предметов труда, средств труда и выхода продукции.

Первичные документы, используемые при выращивании зерновых культур многочисленны и разнообразны, что определяется сложностью технологического процесса, а также разнообразием выполняемых операций. Отсутствие типовых форм первичных документов учета производства не позволяет дать точные названия и состав их показателей, поскольку они могут не быть тождественны у разных хозяйствующих субъектов. В то же время исследование показало, что большинство предприятий, не смотря на имеющуюся возможность, не стало разрабатывать собственные первичные документы, а продолжило использовать те, которые ранее Министерство сельского хозяйства РФ разработало как типовые.

Основным первичным документом по учету оплаты труда трактористов, комбайнеров, машинистов и других работников, занятых на работах, выполняемых с помощью тракторов и самоходных машин, является учетный лист тракториста-машиниста. Этим документом оформляются практически все полевые работы, связанные с обработкой почвы, посевом, уходом за посевами, а также уборкой урожая. Сдельные и повременные работы оплачиваются на основании данных табеля учета использования рабочего времени и наряда на сдельную работу соответственно.

Предметы труда, используемые при выращивании зерновых культур, включают семена, удобрения, средства защиты растений, нефтепродукты, ремонтные материалы и другие материально-производственные запасы. Соответственно, вторая группа первичной учетной документации является очень обширной. Первичный учет расхода семян ведется в актах расхода семян и посадочного материала. Отпуск минеральных удобрений производится дифференцированно по видам удобрений путем оформления отдельных лимитно-заборных ведомостей. Списание минеральных, микро- и бактериальные удобрений осуществляют по акту об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений. Отпуск со склада ядохимикатов в производственные подразделения производят по лимитно-заборным ведомостям и накладным. Обработка посевов оформляется актами на использование ядохимикатов. Для первичного учета расхода прочих материальных ценностей используются накладные (внутрихозяйственного назначения).

Отпуск дизельного топлива, бензина, масел оформляют лимитно-заборными ведомостями, выписываемыми каждому трактористу-машинисту (комбайнеру), водителю транспортного средства. Расход горючего записывают в учетные листы тракториста-машиниста в соответствии с нормами и по факту. Последний показатель определяется путем замера горючего, оставшегося от предыдущей смены, залитого в машину и оставшегося на конец смены.

Суммы амортизации основных средств отражаются в ведомостях распределения амортизации в растениеводстве.

Для первичного учета готовой продукции могут использоваться реестры, путевки или талоны. Наиболее распространенным, несмотря на свою трудоемкость, является реестровый способ. Для оформления отправки культур с поля в места их хранения применяют реестр отправки зерна и другой продукции с поля. На основании данных реестров заведующий током производит записи поступления зерна в сводный реестр приема зерна и другой продукции с поля.

Ведомость движения зерна и другой продукции используют для учета движения продукции в местах ее временного хранения. Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства служит для оформления сортировки и сушки продукции растениеводства.

При продаже продукции основанием для начисления задолженности покупателям являются счета-фактуры по форме, введенной постановлением Правительства РФ «Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Сопроводительной документаций на поставляемые товары являются товарные и товарно-транспортные накладные, которые предназначены для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом.

Объектами аналитического учета затрат по отрасли растениеводства могут быть: сельскохозяйственные культуры; сельскохозяйственные работы; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

В первой группе объектами учета затрат являются отдельные виды сельскохозяйственных культур. Так, в части выращивания зерновых культур открываются аналитические счета: «Озимая пшеница», «Озимый ячмень», «Яровой ячмень» и др..

Во вторую группу выделяются сельскохозяйственные работы, затраты по которым не могут быть отнесены на объекты учета по культурам под урожай текущего года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, то есть незавершенному производству растениеводства. В частности, здесь выделяют посев озимых, подъем зяби, содержание чистых паров. Затраты этих аналитических счетов переходят на следующий год в виде сальдо по счету 20-1.

Отдельные виды затрат нельзя сразу отнести на объекты учета первой или второй группы, так как они относятся к нескольким объектам. Их называют затраты, подлежащие распределению (третья группа объектов). В течение года их учитывают на отдельных аналитических счетах, а в конце года распределяют. К ним относят амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащие распределению; текущий ремонт основных средств, используемых в растениеводстве.

К четвертой группе относят затраты, связанные с послеуборочной доработкой продукции (очисткой и сушкой).

В результате несовпадения календарного года и производственного цикла выращивания зерновых культур учет затрат разграничивается по годам выращивания культур:

– прямые затраты текущего года; здесь же учитываются затраты прошлого года, перешедшие на текущий год;

– затраты текущего года, подлежащие распределению по окончании отчетного периода по культурам (амортизация, ремонт основных средств);

– затраты под урожай будущих лет (незавершенное производство).

Аналитический учет затрат предполагает выделение статей калькуляции. В отличие от группировки по экономическим элементам, перечень и содержание калькуляционных статей определяется каждой организацией самостоятельно [3, с.

95]. Для аналитического учета затрат при выращивании зерновых культур используются калькуляционные статьи:

1.Материальные затраты:

- семена;
- удобрения;
- ядохимикаты;
- горюче-смазочные материалы;
- услуги сторонних организаций.

2. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

3. Содержание основных средств.

4. Услуги вспомогательных производств (по видам).

5. Общепроизводственные расходы.

6. Общехозяйственные расходы.

7. Прочие затраты.

Основанием для учёта затрат по вышеперечисленным статьям являются правильно заполненные первичные документы.

На статью «Семена» относят израсходованные семена зерновых культур (в том числе семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов). Затраты семян отражают в двух измерителях: в натуральном и в денежном. Стоимость израсходованных семян отражают по данной статье в балансовой оценке: покупных – по ценам приобретения плюс расходы на доставку; собственного производства, перешедших с прошлого года, - по фактической себестоимости; собственного производства текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактических сумм. В себестоимость семян включают также расходы на их доведение до посевных кондиций (сушка, очистка, сортировка). Что касается затрат на подготовку семян к посеву (протравливание, погрузка и транспортировка их к месту сева), то их на данную статью не относят, а списывают на соответствующие культуры в составе затрат по принадлежности (оплата труда, транспортные услуги и др.).

Статья «Удобрения» предназначена для учета внесенных под данную культуру всех видов удобрений. Не включают в данную статью расходы на подготовку удобрений к использованию и их внесению.

По статье «Ядохимикаты» отражают затраты на борьбу с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений различных средств химической защиты растений – пестицидов, а также биологических средств защиты растений. Затраты пестицидов отражают по количеству (в кг действующего вещества) и по стоимости, которая слагается из цены приобретения и транспортно-заготовительных расходов. Оплату расходов по защите растений (опыливание, опрыскивание) на данную статью не относят.

По статье «Горюче-смазочные материалы» отражают стоимость горючего, списанного на полевых работах тракторов. Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

Статья «Услуги сторонних организаций» предназначена для отражения стоимости работ, связанных с выращиванием зерновых культур, выполняемых сторонними организациями по договору. К таким услугам сельскохозяйственные организации прибегают при отсутствии собственных технико-технологических возможностей выполнения соответствующих операций. Примером таких работ могут быть обработка посевов ядохимикатами при помощи специальной техники (авиации), привлечение помощи со стороны в период массовых работ с целью сокращения сроков их выполнения (посев, уборка).

Статья «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» выделена для учета всех видов основной и дополнительной заработной платы работников, занятых непосредственно на выращивании зерновых культур. Учитывается как повременная, так и сдельная формы оплаты труда. Затраты труда по статье отражают в двух измерителях: в денежном - суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом - количество затраченных часов.

По этой же статье учитывают суммы страховых взносов. Они представлены платежами пенсионных взносов в размере 22,0%, на обязательное медицинское страхование – 5,1%; на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством 2,9%; взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Величина отчислений в последнем случае определяется классом риска, присвоенным данной организации, исходя из состава ее отраслей. Для организаций, занимающихся растениеводством этот процент составляет 2,1%.

По статье «Содержание основных средств» отражаются начисленные суммы амортизационных отчислений, а также расходы на ремонт основных средств. В большинстве сельскохозяйственных организаций используется линейный метод начисления амортизации, в соответствии с которым ежемесячная сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной согласно срока полезного использования. Амортизацию почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки; сеялок - пропорционально площади посева; машин для внесения в почву удобрений - пропорционально физической массе удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры, комбайнов – пропорционально площади уборки.

По статье «Услуги вспомогательных производств» отражается стоимость услуг, оказанных собственными подразделениями вспомогательного характера для нужд основного производства. Это могут быть услуги автотранспорта, электро- и водоснабжения и др. Так, стоимость электроэнергии и воды учитывается по установленным тарифам. Автотранспортные услуги фиксируются по количеству и плановой себестоимости тонно-километра. В конце года после расчета фактической себестоимости работ автопарка на данную статью списывают калькуляционные разницы по доведению плановой себестоимости до фактической.

По статье «Общепроизводственные расходы» фиксируется сумма общих расходов растениеводства. Предварительно эти расходы накапливаются на одноименном счете 25. А затем распределяются на культуры пропорционально сумме прямых затрат без учета израсходованных семян. Аналогичным образом распределяются общехозяйственные расходы, учитываемые на счете 26 и обобщающие все расходы, связанные с управлением организацией. После распределения эти расходы относят на статью «Общехозяйственные расходы».

Статья «Прочие затраты» выделена для учета основных затрат растениеводства, не вошедших в предыдущие статьи.

Построение регистров аналитического учета для обработки и систематизации данных первичного учета может осуществляться разными методами. Наиболее распространенным вариантом является метод накапливания затрат в разрезе их видов. Организация учетно-аналитической работы при использовании данного метода предполагает ведение так называемых накопительных многографных ведомостей. Такие ведомости удобны в использовании небольшими хозяйствующими субъектами. Они разрабатываются каждой организацией самостоятельно и ведутся по отдельным объектам аналитического учета. В средних и крупных организациях более распространено обобщение данных первичных и

сводных документов учета затрат в производственных отчетах, также являющихся регистрами аналитического учета. Производственные отчеты могут вестись в единственном экземпляре в целом по хозяйству или по отдельным его структурным подразделением, что будет зависеть от масштабов деятельности предприятия, а также сложившихся процедур учетно-аналитической работы. В условиях автоматизации учета накапливание информации в аналитических регистрах происходит по каждой культуре отдельно в разрезе видов расходов, сгруппированных в алфавитном порядке.

Крестьянские (фермерские) хозяйства, которые могут не вести бухгалтерский учет по принципам двойной записи, обобщают информацию о затратах в книге учета доходов и расходов [4, с. 168].

Синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства в соответствие с Планом счетов и инструкцией по его применению ведут по счету 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство». По дебету данного счета в течение года нарастающим итогом накапливаются затраты на производство.

Поскольку выращивание зерновых культур относится к материальному производству, основную долю в структуре затрат составляют материальные расходы в виде семян, удобрений, средств защиты растений, горюче-смазочных материалов, запасных частей, прочих материалов. Их списание оформляется бухгалтерскими записями по дебету счета 20-1 и кредиту счета 10 «Материалы» (соответствующие субсчета).

По кредиту счета 20-1 во время уборки урожая отражается выход продукции по плановой себестоимости и в конце года списание калькуляционных разниц. Все бухгалтерские записи по счету осуществляются по данным проверенных документов первичного и аналитического учета.

В течение года движение продукции текущего года отражается на счетах бухгалтерского учета по плановой себестоимости. По продукции прошлых лет операции по списанию производят сразу по фактической себестоимости. Итоги затрат за месяц заносят в производственный отчет подразделения. Данный документ является регистром аналитического учета работ и затрат по соответствующему подразделению. Накапливание затрат, относящихся на себестоимость зерновых культур, происходит как на этапе их выращивания, так и на этапе последующей доработки и продажи продукции. Соответственно различают производственную и полную себестоимость. Первая характеризует сумму затрат, непосредственно связанных с производственным процессом. Вторая определяется общей суммой затрат на производство и реализацию продукции.

Затраты на производство включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты: предварительной или последующей. В конце года осуществляется закрытие счета 20-1 «Растениеводство», которое заключается в выведении калькуляционных разниц и правильном их списании по назначению, после чего соответствующие аналитические счета полностью закрываются. Незакрытыми на конец года остаются счета незавершенного производства.

Закрытие счета возможно сделать только после исчисления фактической себестоимости, к которому приступают после закрытия счетов 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

Перед закрытием счета проводится подготовительная работа:

– тщательно проверяют разграничение затрат по годам и правильность отнесения на аналитические счета затрат прошлых лет;

– проверяют правильность списания затрат по погибшим посевам;

– уточняют выход продукции всех видов.

Закрытие счета 20-1 начинают с распределения затрат на содержание основных средств (амортизационные отчисления). Затраты по зяблевой пахоте прошлого года распределяют по видам культур пропорционально площадям посева. После этого приступают к закрытию аналитических счетов затрат под культуры урожая текущего года.

Объектами исчисления себестоимости при производстве зерновых культур является основная продукция – зерно, сопряженная продукция – зерноотходы. Побочная продукция – солома – может приходоваться в случае ее использования на внутренние нужды или на продажу. В таком случае она, как правило, оценивается в учетных ценах. При расчете себестоимости стоимость побочной продукции вычитается из общей суммы затрат и в дальнейших калькуляционных расчетах не участвует. Калькуляционная единица - 1 ц.

Для расчета себестоимости 1 ц полноценного зерна используется формула (1):

$$C = \frac{(З - Пп)}{Взз}, \quad (1)$$

где *З* – общая сумма производственных затрат, руб.;

Пп – стоимость побочной продукции в учетных ценах, руб.;

Взз – валовое производство в весе после доработки с учетом зерноотходов, пересчитанных в полноценное зерно по проценту его содержания, ц.

Исчисление себестоимости продукции ведется по количеству ее после доработки.

Поскольку в течение года вся произведенная продукция приходуется в плановой оценке, после расчета фактической себестоимости выявляют калькуляционные разницы, которые списывают с кредита счета 20-1 «Растениеводство» по каналам использования продукции. Метод списания калькуляционных разниц определяется в зависимости от соотношения плановой и фактической себестоимости. Если фактическая себестоимость выше плановой, используется метод дополнительной записи, если ниже – «красное сторно». В дальнейшем калькуляционные разницы распределяются по каналам использования продукции (продажа, переработка и др.). Это осуществляется пропорционально количеству продукции.

При расчете себестоимости продукции могут составляться специальные регистры аналитического учета

Синтетический учет затрат на выращивание зерновых культур ведется в журнале-ордере № 10-АПК (в условиях автоматизации учета - журнал-ордер по счету 20- который совмещает функции аналитического и синтетического учета).

Данные синтетического учета о затратах на выращивание культур, расчетный показатель себестоимости продукции, а также информация о валовых сборах и урожайности используются для составления управленческих отчетов, а также специализированных форм отчетности, а именно формы №9-АПК «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства». Сведения о расходах на выращивание зерновых культур в сумме с данными о других производственных затратах составляют информационную базу проведения экономических исследований возмещения экономических издержек с целью определения прибыльности сельскохозяйственного производства в условиях рыночных отношений [5, с. 51].

Таким образом, рассмотренная система учета затрат и калькулирования себестоимости зерновых культур позволяет сделать следующие выводы. Действующая в настоящее время в сельскохозяйственных организациях практика производственного учета не претерпела значительных изменений при развитии рыночных отношений и предоставлении самостоятельности в вопросах организации управленческого учета. В хозяйствах, как правило, не выделяются центры ответственности, а информация управленческого учета используется в основном

при определении финансовых результатов производственной деятельности. При этом большинство задач, стоящих перед данной системой учета не решаются. Такая ситуация требует развития бухгалтерского управленческого учета с целью большего использования его информации на различных уровнях управления.

Ссылки на источники

1. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: приказ Минсельхоза РФ от 06 июня 2003 г. №792 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Методические рекомендации по учету затрат и выхода продукции в растениеводстве: утв. Минсельхозом России 22 октября 2008г. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Лебедева Г. В. Совершенствование учета производственных затрат сельскохозяйственных предприятий по экономическим элементам// Вестник аграрной науки Дона. 2009. №2. С.95-101.

4. Акименко С.А., Лебедева Г.В. Совершенствование аналитического учета расходов крестьянских (фермерских) хозяйств // Экономика и практический менеджмент в России и за рубежом: материалы Международной научно-практической конференции. Коломна. 2014. С. 167-169.

5. Германова О. Е., Лебедева Г. В. Возмещение экономических издержек в сельскохозяйственных предприятиях. Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2007. 168 с.

Lebedeva Galina Vladimirovna

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Azov-Black Sea Engineering Institute, FSBEI HE Donskoy GAU, Zernograd

gvlebedeva@yandex.ru

Zolotareva Polina Sergeevna

Undergraduate of the 2nd course, Azov-Black Sea Engineering Institute, FSBEI HE Donskoy GAU, Zernograd

zolotareva48@mail.ru

On the issue of organization of accounting and management accounting for growing crops

Annotation*. The article is devoted to the peculiarities of the organization of primary, analytical and synthetic accounting of costs and output, as well as calculation when growing crops in the practice of existing agricultural organizations. cereals. The authors consider the sequence of accounting and analytical work, the possible options for its construction.*

Keywords*: accounting management accounting, cost accounting, analytical accounting registers, calculation of grain products.*