



Специфика бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: сложности в учете непроизводительных затрат

Аннотация. В статье проанализированы особенности бухгалтерского учета непроизводительных затрат, определены ключевые проблемы и основные направления совершенствования управления непроизводительными затратами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, непроизводительные затраты, производство сельскохозяйственной продукции.

Раздел: (04) экономика.

Ведение сельскохозяйственной деятельности отличается от других отраслей рядом особенностей, что вносит свою специфику в организацию бухгалтерского учета. Потери произведенной продукции оказывают значительное влияние на результаты работы сельскохозяйственных предприятий. Эта отрасль имеет дело с живыми организмами и их продукцией, что и может привести к значительным потерям. В то же время, неправильная организация технологических процессов в сельскохозяйственном производстве приводит к возникновению непроизводительных расходов [1; 2].

Начнем с того, что основным средством производства сельского хозяйства является земля. Она обладает рядом специфических свойств, которые отличают ее от других средств производства. Земля – продукт самой природы, что делает ее средством производства лишь в процессе производственной деятельности человека [3]. Но ведь не вся земля, находящаяся в распоряжении хозяйства будет задействована в производстве. Отсюда определенные особенности учета земельных участков и финансовых вложений в них.

Зависимость процесса производства от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной неравномерности осуществления затрат производства и труда в течение года, поэтому объем учетных работ изменяется в зависимости от деловой активности сельскохозяйственного предприятия. Это необходимо принимать в расчет при организации бухгалтерского учета [4].

Рассуждая о специфике бухгалтерского учета нельзя забывать, что отрасль сельского хозяйства неоднородна по своей структуре. Она представлена растениеводством, животноводством, вспомогательным производством.

В сельском хозяйстве производственный процесс носит длительный характер, переходит с одного календарного года на следующий, на конец года имеются значительные остатки незавершенного производства. В растениеводстве их составляют затраты на посев озимых зерновых культур, многолетних трав (отчетного года и прошлых лет), подъем зяби, заготовку органических удобрений. В связи с этим производственные затраты учитывают не только по отдельным объектам (культурам, группам культур, видам работ, хозрасчетным подразделениям) в разрезе калькуляционных статей, но и подразделяют:

- затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- затраты отчетного года под урожай этого же года;
- затраты отчетного года под урожай будущих лет [5].

Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в



течение года неравномерно. Например, в растениеводстве в период посева и уборки объем учетных операций возрастает, а в период сезонного замирания снижается).

Полученную готовую продукцию, поступившую в течение года от собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчетных калькуляций, плановую себестоимость доводят до уровня фактической. Конечные финансовые результаты деятельности предприятия (прибыль, убыток) определяют после исчисления фактической себестоимости реализованной продукции, т. е. по окончании календарного года [6; 7]. Эти процессы фиксируются в учетной политике предприятия.

Животные могут быть учтены как в составе основных, так и в составе оборотных средств. Например, основное молочное стадо коров учитывается в составе основных средств, которые частично пополняются за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве. Эта особенность вызывает необходимость отражения в учете перехода оборотных средств в основные. При утрате животными племенной или продуктивной ценности из-за болезни и по другим причинам происходит обратный процесс: продуктивный скот выбывает из основного стада и переводится в оборотные средства.

Поступающая из производства продукция растениеводства используется внутри хозяйства на корма и семена. Это вызывает необходимость раздельного учета товарной части продукции, семян и кормов. Массовое поступление продукции в сравнительно короткие сроки с больших площадей требует действенного контроля за ее движением в пути и в местах хранения.

Характерной особенностью сельскохозяйственного производства является и то, что часто от одной культуры или вида скота получают несколько наименований продукции. Она бывает основной, сопряженной и побочной. Основной является продукция, ради которой возделывается данная культура. Например, от зерновых культур получают основную продукцию – зерно и побочную – солому. Если от одной культуры или технологического скота получают несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряженной. Так, в льноводстве получают семена льна и льносолому, от основного стада коров – молоко и приплод. Побочная продукция поступает одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (например, солома от зерновых культур, ботва картофеля и свеклы, навоз в животноводстве). Побочная продукция используется внутри хозяйства на производственные цели: на корм скоту, для подстилки животным, на силосование, удобрение полей [8]. Она же очень часто является продуктом непроизводительных расходов и потерь.

Для успешной деятельности сельхозпредприятия на каждом этапе производственной деятельности важное место занимает контроль за снижением уровня расходов и недопущение, в крайнем случае снижение, непроизводственных расходов и потерь.

Для того чтобы контроль был действенным и основывался на достоверной информации очень важно правильно организовать поток первичной информации, ее группировку и обобщению. К сожалению, многие сельскохозяйственные предприятия проблеме предупреждения, сокращения и устранения непроизводительных расходов и потерь не уделяют должного внимания. А другая их часть предпочитает вообще не заострять внимания на данной группе затрат, считая их ничтожными. Исследования в области управления и снижения указанной группы затрат показали, что существующая в сельскохозяйственных предприятиях организация первичного учета и контроля не обеспечивает получения достоверной и полной информации о непроизводительных расходах и потерях, а также не способствует их предупреждению и



нейтрализации [9].

Что бы решить указанную проблему нужно знать, величину потерь на всех этапах производства продукции животноводства, растениеводства, её хранения, переработки, реализации и т. д. Здесь и пригодится правильно поставленная система сбора и регистрации первичной информации.

Исследованию вопросов формирования учетного обеспечения управления затратами посвящены труды отечественных и зарубежных ученых, таких как И. А. Аврова, А. Апчерч, Э. А. Аткинсон, П. С. Безруких, И. Н. Богатая, М. А. Вахрушина, М. В. Вигдорович, О. Н. Волкова, Е. Ю. Воронова, Н. Д. Врублевский, В. Говиндараджан, К. Друри, Н. А. Ермакова, В. Б. Ивашкевич, О. Д. Каверина, Р. Каплан, Т. П. Карпова, А. Н. Кизилов, Н. П. Кондраков, Е. А. Мизиковский, О. Е. Николаева, С. А. Николаева, Д. Нортон, В. Ф. Палий, Ж. Ришар, Д. Стоун, В. И. Ткач, К. Уорд, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, В. Т. Чая, Н. И. Чупахина, Джон К. Шанк, А. Д. Шеремет, Т. В. Шишкова [10].

Значительный вклад в рассмотрение и развитие бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях внесли такие ученые как Р. А. Алборов, С. М. Бычкова, М. Ф. Бычков, И. Е. Глушков, А. В. Золотарев, Г. М. Лисович, М. З. Пизенгольц, В. А. Пипко, Р. Н. Расторгуева, Л. И. Хоружий и другие.

Опираясь на труды ученых всю накопленную информацию о непроизводительных расходах и потерях можно систематизировать на базе обоснованной классификации возникающих потерь. Что касается отрасли сельского хозяйства, то для нее конкретно такой классификации не разработано.

В области нормативного регулирования действующие методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, непроизводительным затратам можно считать «потери ресурсов, связанные с нарушением нормальных условий хозяйственной деятельности организаций: затраты по исправлению брака в производстве, штрафы, пени, неустойки, потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении, недостача материальных ценностей и незавершенного производства и др.» [11].

Методические указания используют термин «непроизводственные» затраты, что не вполне обосновано, так как в сельском хозяйстве указанные расходы возникают и во вспомогательных производствах, и в обслуживающих производствах и хозяйствах, а главное – в больших количествах имеются в основном производстве. В этой связи для определения указанных расходов более правильно будет использовать термин «непроизводительные» расходы или затраты.

Такое определение позволяет применить к непроизводительным расходам и потерям следующую классификацию:

1) Непроизводительные расходы ресурсов (потери в результате расходования без получения продукции) представляют собой часть ресурсов, которая была израсходована, а продукция не была получена или же произведена пониженного качества. Например, несоблюдение правил севооборота привело к потерям семенного материала из-за непригодности к использованию полученной продукции. Кроме того сюда же необходимо добавить оплату труда работников, занятых в технологическом процессе, амортизацию техники и прочие финансовые ресурсы. Но главное – это непосредственные потери готовой продукции, которая так и не стала предметом труда (так как не дошла до потребителей), не принесла организации экономических выгод.

2) Потери от простоев ресурсов возникают, когда рабочая сила, средства, предметы труда и финансовые ресурсы простаивают в то время, когда они должны



участвовать в производственном процессе (обращении). Для сельского хозяйства такие потери характерны в растениеводстве и овощеводстве. Связаны они как с климатическими условиями, так и с техническими возможностями.

Особенностью этого вида потерь является то, что они возникают от простоев элементов производственного процесса, т. е. от простоев рабочей силы, средств и предметов труда.

Потери от простоев ресурсов определяются как в денежном (затраты по содержанию имеющихся, но не используемых зданий и сооружений, средства труда, начислению амортизации на них и др.), так и в натуральном выражении.

3) Перерасход ресурсов по сравнению с научно-обоснованными нормами. Возникает при невыполнении норм выработки, обслуживания и нормативов численности, норм расхода предметов труда, нормативов запасов средств труда, нормативов материальных оборотных средств и незавершенного производства.

Информация о потерях и непроизводительных расходах в растениеводстве, животноводстве и промышленном производстве учитывается отдельной статьей затрат по видам производств: растениеводство и животноводство.

Используя возможности получения сгруппированной информации из данных бухгалтерского учета, сельхозпроизводители получают возможность управлять непроизводительными расходами и потерями.

Обращаясь к научным исследованиям в области непроизводительных затрат многие авторы считают что они часто возникают из-за недостатков в организации производства и использования трудовых и материальных ресурсов (потери от порчи и недостач материальных ценностей, потери из-за простоев и несоблюдения времени выполнения работ и др.). При этом отмечается, что непроизводительные расходы не планируются, но предприятие должно быть к ним готово, и особенно это касается сельхозпроизводителей, у которых вся их деятельность сопряжена с риском потерь.

В зарубежной экономической литературе отсутствует понятие непроизводительных расходов и потерь, близкое им по значению понятие «затраты на качество». Впервые необходимость определения затрат на качество была обоснована в 60-х гг. прошлого столетия известными американскими учеными в области качества – Дж. Джураном и А. Фейгенбаумом [12; 13]. Они предложили в состав этих затрат:

- затраты на предупреждение дефектов;
- на оценку уровня качества;
- убытки от брака (см. рис. 1).

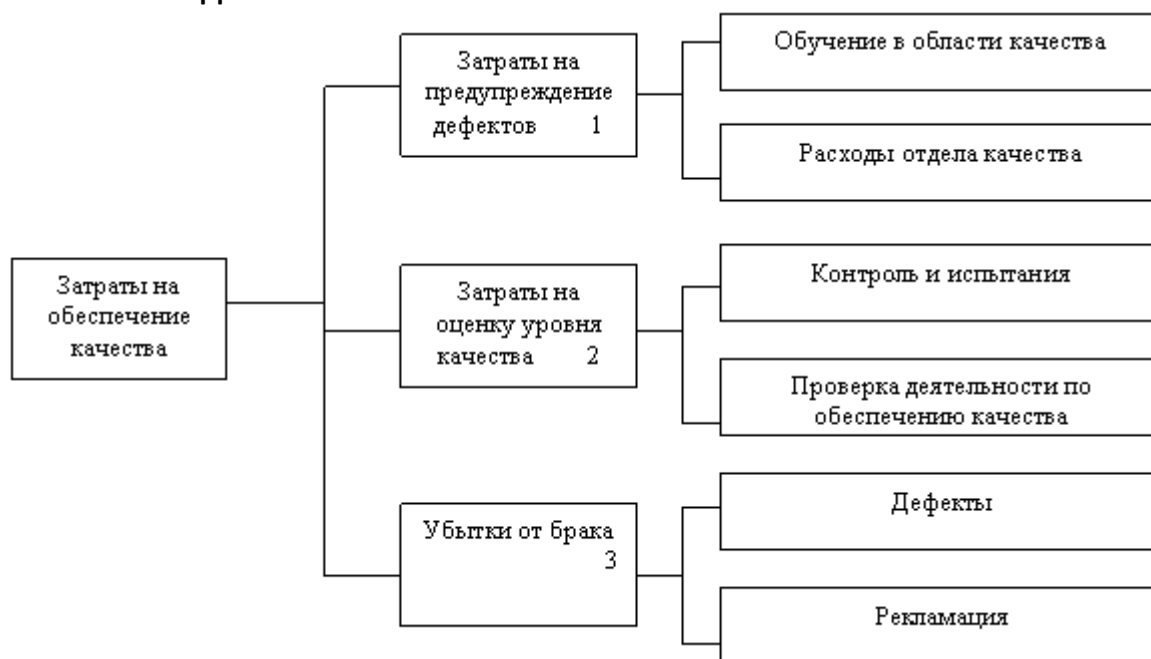


Рис. 1. Классификация затрат на обеспечение качества А. Фейгенбаума

Но отсутствие определяющего признака несмотря на то, что такой состав затрат на качество получил широкое распространение (на его основе в различных странах разработаны национальные стандарты, в частности британский стандарт BS 6143 «Руководство по экономике качества»), не позволяет рассматривать его как научно обоснованную классификацию [14]. По этой причине затраты на качество фактически отождествляются с потерями – убытками от брака.

Японские специалисты, развивая идеи Дж. Джурана и А. Фейгенбаума, в начале 70-х гг. предложили в основу классификации затрат на качество положить принцип полезности расходов, разделив их на две группы:

- расходы на проведение работ по обеспечению качества;
- убытки, вызванные неудовлетворительной деятельностью в области качества.

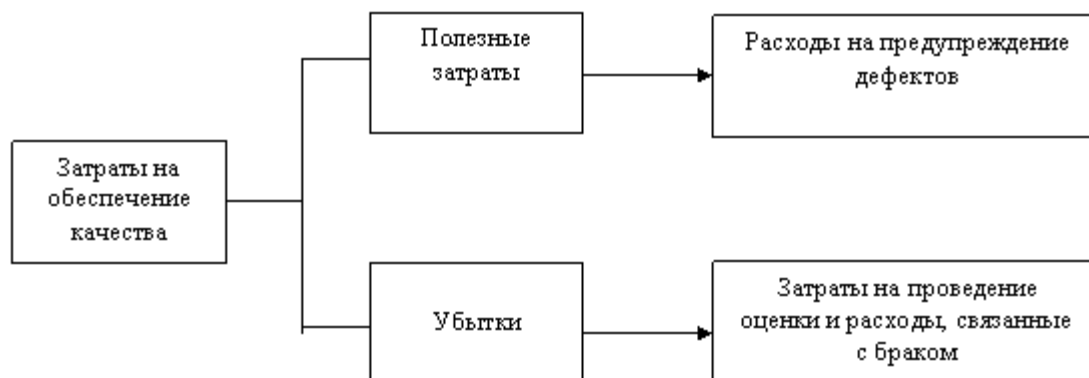


Рис. 2. Японский подход к классификации затрат на обеспечение качества

Японская модель кардинально отличается от американского подхода, так как в ее основу положена концепция, ориентированная не на конечную продукцию, а на деятельность по обеспечению качества и оценку ее результатов. Поэтому расчеты



затрат на обеспечение качества представляют собой определение стоимости работ, цель которых – уменьшение общих затрат путем планируемого увеличения стоимости мероприятий, направленных на предупреждение несоответствий и дефектов. В результате должны уменьшаться затраты на оценку качества и расходы, обусловленные браком. Экономическая же эффективность в этом случае оценивается путем сравнения затрат с затратами, а не затрат с доходами.

Концепция, предложенная японскими специалистами, является более обоснованной. Предусмотренный ею управленческий подход позволяет ответить на принципиально важные вопросы: чем отличается себестоимость продукции от затрат на качество; какую долю в себестоимости занимают затраты на качество и т. п. [15].

В России исследования по проблеме классификации затрат на качество стали проводиться в 70-х гг. [16] Ленинградская школа учёных-экономистов под руководством Е. М. Карлика разработала свою классификацию затрат на качество. Они разграничивали затраты на повышение уровня качества и на обеспечение необходимого качества. Затраты на повышение качества продукции включали затраты на проектирование и затраты в производстве. Затраты на обеспечение требуемого уровня качества – затраты в процессе изготовления, в обращении и применении, при хранении и транспортировке, в процессе эксплуатации. Классификация охватывала все стадии создания и потребления продукции, но результаты не нашли широкого практического применения поскольку не вписались в существующую систему учета [17; 18].

Непроизводительные – это те затраты, которые необходимо избегать в производственном цикле. Они не нужны, излишни. Выявить их можно при анализе и оценке затрат. Главное, такие затраты не отождествлять с потерями от ненадлежащего уровня качества продукции или низкого качества её производства (изготовления).

Используя возможности нормативно-правовой базы в системе бухгалтерского учета можно построить упрощенную схему отражения непроизводительных расходов, на каждом этапе производственного цикла. Для этого необходимо разработать систему счетов для учета таких затрат, закрепить ее в учетной политике и использовать для текущего анализа в системе управленческого учета. Оперативности учета и управления непроизводительными затратами поможет четко выстроенная система документооборота и множественность форм первичных документов, способных фиксировать информацию о любых отклонениях от технологического процесса.

Ссылки на источники

1. Михалкевич А. П. и др. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – Минск: БГЭУ 2004.
2. Королук Е. В. Институционально-хозяйственные факторы развития России // Экономические науки. – 2011. – № 78. – С. 35–38.
3. Михалкевич А. П. и др. Указ. соч.
4. Там же.
5. Там же.
6. Там же.
7. Бычкова С. М., Бадмаева Д. Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – М.: Эксмо, 2008. – 400 с.
8. Там же.
9. Тищенко М. А. Проблемы бухгалтерского учета непроизводительных расходов в сельскохозяйственных организациях и пути их решения // Красноярский государственный аграрный университет. – Красноярск, 2012. – URL: <http://stud24.ru>
10. Там же.
11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)



в сельскохозяйственных организациях».

12. Джуран Дж. М. Качество и прибыль // Качество, торговля, экономика. – М.: Изд-во стандартов, 1970.
13. Фейгенбаум А. В. Контроль качества продукции. – М.: Экономика, 1986. – 471 с.
14. Самогородская М. И. Классификация затрат на качество: сравнительный анализ основных подходов // Организатор производства. – 2009. – № 4. – С. 56–62.
15. Накомуро Т. Внедрение системы расчета затрат на обеспечение качества продукции // Качество, торговля, экономика. – М.: Изд-во стандартов, 1970. – С. 23–31.
16. Карлик Е. М., Демиденко Д. С. Затраты на обеспечение и повышение качества продукции, их классификация // Стандарты и качества. – 1977. – № 8. – С. 27–29.
17. Карлик Е. М., Демиденко Д. С., Шкловский В. М. Затраты на повышение качества продукции на машиностроительных предприятиях. – Л.: ЛДНТП, 1979.
18. Самогородская М. И. Указ. соч.

Irina Ychenko,

The teacher of the cathedra economic and management, Branch FGBOU VPO "Kuban State University", Tikhoretsk

irina051161@mail.ru

The specifics of accounting in the agricultural organizations: the complexity in accounting for overheads

Abstract. The article analyzes the peculiarities of accounting overheads, identified the key challenges and main directions of improvement of waste.

Key words: accounting in agriculture, waste, production of agricultural products.

ISSN 2304-120X



9 772304 1120142

4 0

Рекомендовано к публикации:

Королук Е. В., доктором экономических наук, заведующей кафедрой экономики и менеджмента филиала ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный университет» в Тихорецке, г. Тихорецк