

рованию прибыли предприятия как основе оценивания эффективности и финансовой устойчивости деятельности предприятия следует связать с поиском наиболее аргументированных теоретических подходов и практических механизмов определения рыночной стоимости активов предприятия и признания затрат, и на этой основе расчета экономически обоснованной прибыли.

<http://edoc.bseu.by>

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПЛОДОВЫХ НАСАЖДЕНИЙ И ЯГОДНЫХ КУЛЬТУР

Михалкевич А.П., к.э.н., профессор УО БГЭУ

Аннотация. В статье рассматриваются действующие методики учета затрат на содержание плодовых насаждений и ягодных культур, порядок их распределения между видами насаждений и продукции, а также методики калькулирования себестоимости плодов и ягод, дана критическая оценка применяемых на практике сельскохозяйственных организаций методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и их соответствие требованиям управления. Кроме того, научно обоснованы предложения по их совершенствованию.

Введение. Эффективность деятельности организации во многом зависит от своевременного представления ее руководителям и менеджерам качественной учетно-аналитической информации, используемой для принятия управленческих решений, среди которой первостепенное значение имеет информация о размере и структуре затрат и себестоимости продукции.

Действующие методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции плодовых и ягодных насаждений не в полной мере отвечают требованиям управления, не способствуют обеспечению контроля за экономным использованием материальных и трудовых ресурсов организаций. Все вышеизложенное определяет актуальность и необходимость исследования по тематике научной статьи.

Основная часть. Учет затрат и выхода продукции садоводства и ягодных насаждений ведется по объектам, утвержденным учетной политикой организации с учетом специализации, видов выращиваемых плодовых и ягодных насаждений и объемов производства продукции.

Затраты на содержание плодовых насаждений и ягодных культур в организациях, специализирующихся на производстве плодов и ягод, учитывают на счете 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» на отдельных субсчетах второй категории: «Сады семечковые» (аналитические счета – по видам культур: яблони, груши и др.), «Сады косточковые» (аналитические счета: вишни, сливы и др.), «Ягодники» (аналитические счета – малина, смородина, крыжовник, клубника и др.).

При невозможности учета затрат на производство в разрезе вышеприведенных аналитических счетов затраты рекомендуют распределять по отдельным насаждениям и культурам с помощью следующих методов:

1. Себестоимость продукции по отдельным ее видам и сортам определяют путем распределения затрат пропорционально стоимости плодов и ягод по средним реализационным ценам. К распределению подлежат общие затраты по садоводству за исключением стоимости черенков, усов, отводков и др. по цене их реализации.

2. Себестоимость продукции по видам и культурам определяют делением суммы затрат в целом по садоводству пропорционально занимаемой культурами плодоносящей площади. Затем затраты, приходящиеся на конкретную культуру, распределяют между основной и побочной продукцией с использованием коэффициентов.

Например, семечковые сады: 1 ц плодов – 1,

1 тыс. шт. черенков – 0,5;

косточковые сады: 1 ц плодов – 1,

1 тыс. шт. черенков – 0,4 и т.д.

Действующие методы учета затрат и калькулирования продукции садоводства и ягод не отвечают требованиям управления в современных условиях хозяйствования, так как не представляют возмож-

ности получить информацию, необходимую для принятия управленческих решений. Распределение затрат между видами продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации дает возможность получить только усредненную себестоимость 1 ц яблок, груш и другой продукции. Урожайность различных видов и пород насаждений неодинакова и цены в условиях рыночной экономики колеблются, что не позволяет определить реальную фактическую себестоимость продукции садоводства.

Для совершенствования методик учета затрат и калькулирования себестоимости плодов и ягод предлагается на аналитических счетах по учету затрат в садоводстве, открываемых по породам насаждений, учитывать все затраты, кроме затрат на заработную плату за сбор урожая, которые являются прямыми и их всегда легко определить, к какой продукции они относятся.

Ученные на счетах затраты распределяются между видами насаждений пропорционально плодоносящей площади насаждений, которые после включения затрат на заработную плату составят фактические затраты на выращивание продукции садоводства и ягод.

В затраты по садоводству включаются все издержки по уходу за насаждениями в течение отчетного года, в том числе и затраты после сбора урожая, хотя они осуществляются для подготовки почвы и насаждений под урожай следующего года. Следовательно, затраты в садоводстве после сбора урожая представляют собой незавершенное производство.

Уборка урожая плодовых насаждений и ягодных культур в большинстве случаев производится без применения специальных машин. Поэтому для принятия к учету плодов и ягод применяется Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. № 411-АПК). В дневнике руководитель подразделения записывает фамилию, имя, отчество сборщика урожая, вес и качество продукции по каждому взвешиванию в местах временного или постоянного хранения.

Собранные плоды и ягоды требуют доведения их качества до базисных кондиций. Поэтому необходимо производить переборку и сортировку плодов и ягод по сортам, качественным характеристикам и упаковку в ящики. Результаты сортировки и переборки плодов и ягод отражаются в Акте на сортировку и сушку зерна и другой продукции (ф. № 410-АПК). Его подписывают главный агроном, материально-ответственное лицо и лица, принимавшие участие в сортировке продукции.

В результате переборки и сортировки получают стандартную, нестандартную продукцию, а также плоды и ягоды, используемые на корм скоту, которые взвешивают и принимают к учету по требованию накладной (ф. № 203-АПК).

В течение года стандартная и нестандартная продукция учитывается по плановой себестоимости, а плоды и ягоды, используемые на корм скоту, оцениваются по средней себестоимости кормовых корнеплодов с учетом качества (которое определяется по соотношению кормовых единиц, содержащихся в кормовых корнеплодах, и в продукции плодов и ягод, используемых на корм животным).

При получении продукции молодых плодовых насаждений до сдачи их в эксплуатацию собранные плоды оцениваются по ценам возможной реализации и их стоимость списывается на уменьшение затрат текущего года по выращиванию этих насаждений.

Такой порядок учета продукции молодых плодовых насаждений искажает затраты на их закладку и выращивание. Поэтому предлагаем стоимость продукции, полученной с молодых плодовых насаждений, учитывать по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Продукцию плодовых насаждений и ягодных культур в учете предлагается отражать следующим образом.

Калькулирование себестоимости плодов и ягод.

Основной продукцией плодово-ягодных насаждений являются плоды, ягоды. Побочной продукцией – черенки, усы, отводки, отпрыски.

В себестоимость плодов и ягод включаются затраты по уходу за ягодниками и плодовыми насаждениями в течение отчетного года, затраты по сбору урожая и затраты по сортировке и переборке продукции до франко-места приемки, а при оставлении продукции для переработки, хранения или на другие цели – до франко-места хранения.

В специализированных садоводческих организациях затраты на выращивание плодовых насаждений и ягодников учитываются по их видам и группам. Себестоимость 1 ц плодов и ягод определяется путем деления учтенных затрат (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации) на количество полученной продукции.

Плоды и ягоды калькулируются с подразделением на стандартные и нестандартные, себестоимость которых определяется распределением затрат, приходящихся на виды или группы продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Принята на склад стандартная продукция плодовых насаждений и ягод по плановой себестоимости	43-1	20-1
2	Принята на склад нестандартная продукция плодовых насаждений и ягод по плановой себестоимости	43-2	20-1
3	Списана в реализацию стандартная и нестандартная продукция плодовых насаждений и ягод по плановой себестоимости	90-4	43-1, 43-2
4	Списаны калькуляционные разницы между фактической и плановой себестоимостью продукции плодовых насаждений: -отпущенной в реализацию, -израсходованной на корм животным, -оставшейся в хранилище	90-4 20-2 43-1, 43-2	20-1 20-1 20-1
5	Принята на склад нестандартная продукция, предназначенная на корм животным в оценке с учетом качества и плановой себестоимости кормовых корнеплодов. <i>Оценка плодов и ягод, использованных на корм животным:</i> -кормовых единиц в корнеплодах – 0,18; -в продукции плодовых насаждений, использованном на корм животным – 0,30; -себестоимость кормовых корнеплодов – 2,5 руб.; -масса использованной продукции – 200 кг. <i>Произведем расчет стоимости плодов, использованных на корм животным: $(0,18 / 0,30) + 2,5 * 200 = 300$ руб.</i>	10-2	20-1
6	Списаны плоды и ягоды, использованные на корм животным	20-2	10-2
7	Списаны недостачи и потери от порчи продукции	94	43-1, 43-2, 10-2
8	Списаны недостачи и потери от порчи продукции в пределах норм естественной убыли, приходящиеся на продукцию: - отпущенную в реализацию, -использованную на корм животным, -оставшуюся на складе	90-7 20-2 43-1, 43-2, 10-2	94 94 94
Стоимость недостач и потерь в пределах норм естественной убыли по плодам и ягодам в затраты на производство списывать нецелесообразно, так как они практически не используются для производства. Кроме того, потери и недостачи плодов и ягод на счет 44 «Расходы на реализацию» в сельскохозяйственных организациях также невозможно списать, так как этот счет они не используют. Расходы на реализацию сельскохозяйственные организации учитывают на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Счет 44 «Расходы на реализацию» применяют сельскохозяйственные организации, занимающиеся торговой деятельностью.			
9	Отражены недостачи и потери от порчи продукции за счет виновных лиц	73-2	94

Пример 1. В сельскохозяйственной организации, специализирующейся на выращивании плодов и ягод, затраты на содержание и уход за плодовыми насаждениями за отчетный год составили 3080 руб. Принято к учету: яблоки стандартные - 18 ц по плановой себестоимости 1,3 руб. за 1 кг; яблоки нестандартные – 8 ц по плановой себестоимости 0,8 руб. за 1 кг. Стоимость побочной продукции составила 95 руб. Использовано на корм скоту 2 ц по средней себестоимости кормовых корнеплодов на сумму 16 руб.

Цена реализации за 1 кг: стандартных яблок – 1,8 руб., нестандартных – 0,8 руб.

Рассчитаем себестоимость полученной продукции, расчет представим в виде таблицы.

Необходимо учитывать, что плоды и ягоды, использованные на корм скоту, оцениваются по средней себестоимости кормовых корнеплодов с учетом их качества. В этом случае разница между себестоимостью товарной продукции и оценочной себестоимостью продукции, использованной на корм животным, относится на увеличение себестоимости стандартной и нестандартной продукции.

Наименование продукции	Количество, ц	Стоимость продукции по ценам реализации, руб.	Удельный вес, %	Затраты на продукцию, руб.	Себестоимость продукции, руб., коп.
Яблоки стандартные	18	3240 (1,8 * 18 * 100)	75,7	2248 (75,7% * 2969)	124,89
Яблоки нестандартные	8	1040 (1,3 * 8 * 100)	24,3	721 (24,3% * 2969)	90,13
Побочная продукция (по цене возможной реализации)	х	95	х	х	х
Яблоки, использованные на корм скоту	2	16	х	х	х
Итого	28	х	100,0	2969 (3080-95-16)	х

В неспециализированных сельскохозяйственных организациях себестоимость продукции садоводства определяется в целом по всей полученной продукции без подразделения ее по видам сортам или по видам насаждений (семечковые, косточковые, ягодники).

Себестоимость продукции садоводства в неспециализированных организациях исчисляется путем деления общей суммы затрат, относящихся к плодоносящей площади, за вычетом стоимости побочной продукции (усов, черенков, отводков и др. по ценам возможной их реализации) на массу принятой к учету продукции.

Пример 2. Затраты по садоводству за отчетный период составили 38 200 руб., стоимость побочной продукции – 1310 руб. Принято к учету за год плодов и ягод – 1040 ц. Себестоимость 1 кг продукции составит 0,35 руб. $((38200 - 1310) / 1040 / 100)$.

Себестоимость продукции по отдельным видам и с учетом ее качества определяется путем распределения затрат за минусом стоимости побочной продукции по ценам возможной реализации пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам реализации.

После определения себестоимости продукции садоводства списываются калькуляционные разницы между фактической и плановой себестоимостью полученных в течение года плодов и ягод по направлениям их использования.

Заключение. Использование на практике сельскохозяйственных организаций наших предложений по совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции плодовых насаждений и ягодных культур даст возможность получить достоверную информацию о ее фактической себестоимости и реальных финансовых результатах деятельности организаций по выращиванию садов и ягодников.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013г., №573//Консультант Плюс: Беларусь[Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.- Минск, 2013г.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011г., №50 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011г., №102//Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. - №8/24697.
4. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник /А.П.Михалкевич [и др.]; под общ. ред. А.П.Михалкевича. – Минск: БГЭУ, 2006.-668с.
5. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учеб. пособие / А.П.Михалкевич [и др.]; под общ. ред. А.П.Михалкевича. – Минск: БГЭУ, 2012.-383с.