

АГРАРНАЯ ЭКОНОМИКА

УДК 338.5:633\635.002.6

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

Е. Л. ПУТНИКОВА, К. Н. ПИЛИПЧУК

УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: putnikova705@mail.ru

(Поступила в редакцию 21.05.2025)

В статье рассматриваются проблемные вопросы учетного обеспечения производственных затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства с целью совершенствования методологии учета. Исходя из мнений авторов, проведена сравнительная характеристика основных способов отражения затрат по объектам учета. Акцентировано внимание на выборе способов учета производственных затрат и методов калькулирования себестоимости продукции. При определении места себестоимости в системе учетно-аналитического обеспечения работы сельскохозяйственной организации рассмотрены организационно-методические основы формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В целях анализа эффективности производства продукции растениеводства с учетом требований МСФО предложено использование справедливой стоимости для оценки сельскохозяйственной продукции, что позволит оценивать реальную результативность производства и эффективность совершенных сделок. Для формирования планового уровня себестоимости продукции на следующий отчетный год сделан расчет фактической себестоимости единицы продукции зерновых культур в анализируемой организации путем распределения затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. Намечены конкретные практические рекомендации по исчислению себестоимости продукции растениеводства путем распределения затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации и с использованием попроцессного способа учета затрат, который позволяет формировать затраты в разрезе отдельных процессов производства определенных видов продукции.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, калькулирование, оценка, учет.

The article considers the problematic issues of accounting for production costs and calculating the cost of plant products in order to improve the accounting methodology. Based on the opinions of the authors, a comparative characteristic of the main methods of reflecting costs by accounting objects is carried out. Attention is focused on the choice of methods for accounting for production costs and methods for calculating the cost of production. When determining the place of cost in the system of accounting and analytical support for the work of an agricultural organization, the organizational and methodological foundations for the formation of a cost accounting system and calculating the cost of production are considered. In order to analyze the efficiency of plant production taking into account the requirements of IFRS, it is proposed to use fair value to assess agricultural products, which will allow assessing the real performance of production and the effectiveness of transactions. To form the planned level of cost of production for the next reporting year, the actual cost of a unit of grain crops in the analyzed organization was calculated by distributing costs proportionally to the cost of products at selling prices. Specific practical recommendations are outlined for calculating the cost of plant products by distributing costs proportionally to the cost of products at selling prices and using the process-based method of cost accounting, which allows for the formation of costs in the context of individual processes of production of certain types of products.

Key words: costs, cost price, calculation, assessment, accounting.

Введение

Эффективное управление организациями АПК в нынешних рыночных условиях в значительной степени зависит от своевременности и качества его информационного обеспечения. При этом первоочередное значение имеет информация о размере произведенных организациями затрат и о величине себестоимости продукции, оказывающих непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности организаций, определяя тем самым не только их текущее финансово-экономическое состояние, но также и будущее развитие. Информация о затратах в незавершенном производстве и о величине себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) представляется одной из важнейших в системе учетной информации и позволяет заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности получать достоверные сведения об результативности деятельности организаций.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькулирования, структуры организации и других условий.

Цель исследования – рассмотрение и совершенствование методологии учетного обеспечения затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства на основе литературных источников и практических данных организации, для принятия эффективных экономических решений по управлению затратами и себестоимостью продукции растениеводства.

Основная часть

С целью определения места себестоимости в системе учетно-аналитического обеспечения работы сельскохозяйственной организации необходимо рассмотреть организационно-методические основы формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данные основы, представлены на рис. 1.



Рис. 1. Организационно-методические основы формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в растениеводстве

Они необходимы для формирования такой системы, которая будет отвечать всем особенностям технологического процесса, что позволит получать релевантную информацию о процессе формирования себестоимости продукции растениеводства.

Данная схема показывает, что этапы технологического процесса в растениеводстве определяют выбор объектов калькулирования и порядок расчета себестоимости [6, с. 218].

На практике для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства сельскохозяйственные организации выбирают, прежде всего, методы учета затрат на производство продукции растениеводства. В настоящее время можно использовать различные методы учета затрат, их выбор обусловлен различающимся объемом производственной деятельности, особенностями производства и технологией возделывания той или иной культуры. Примером применяемых методов в отечественной практике служат следующие:

- нормативный метод;
- позаказный метод;
- попередельный метод;
- «директ-костинг»;
- «таргет-костинг».

Нормативный учет может быть организован двумя вариантами:

- отражением фактических затрат с последующим выявлением отклонений от установленных норм (последующий контроль затрат);
- отражением отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов (предварительный контроль затрат).

При первом варианте нормативного учета выявление отклонений, анализ их причин и регулирование осуществляется в сопоставлении с нормами и нормативами на последующих этапах учетного обобщения данных. Второй вариант нормативного учета предполагает использование при регистрации хозяйственных операций усовершенствованных форм первичных документов, в которых должны быть предусмотрены отдельные позиции для фиксации отклонений от норм. Аналитический учет затрат в этом случае организуется с обособленным отражением отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учета.

Позаказный метод предполагает учет затрат отдельно по каждому заказу, общая себестоимость которого определяется по окончании его выполнения.

Сущность попередельного метода состоит в учете затрат отдельно по каждому переделу, а затем, когда процесс производства завершен, затраты каждого передела суммируют, формируя себестоимость продукции.

Система «директ-костинг» предполагает выявление усеченной себестоимости без постоянных затрат, разделение всех затрат на постоянные и переменные, с отнесением постоянных на реализованную продукцию.

Метод «таргет-костинг» (целевое калькулирование) – концепция превентивного контроля затрат на производство продукции в соответствии с рыночными реалиями [5, с. 1286].

В целях единых подходов в формировании и организации бухгалтерского учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственными и иными организациями, производящими сельскохозяйственную продукцию, а также при разработке бизнес-планов, инвестиционных проектов и иных планово-экономических расчетов Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь разработаны Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) (далее – Методические рекомендации) [2]. Указанный нормативный документ дает характеристику основным способам отражения затрат по объектам учета, которые могут быть следующими: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловый). В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормированного и ненормированного учета затрат в разрезе их видов. Оба варианта позволяют формировать затраты по местам их возникновения (структурным подразделениям), объектам учета затрат (носителям затрат) и видам получаемой продукции.

Из этого многообразия методов учета затрат, на наш взгляд, для отрасли растениеводства наиболее оптимальным является попроцессный способ учета затрат, который позволяет формировать затраты в разрезе отдельных процессов производства определенных видов продукции. Он является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, так как обеспечивает систематизацию затрат по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) в соответствии с применяемой технологией производства. Технологическими процессами (видами работ) в растениеводстве выступают: предпосевная обработка почвы, посев, уход за посевами, уборка, послеуборочная обработка продукции.

Исходя из требований Методических рекомендаций объектами калькулирования в растениеводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции. Кроме видов получаемой продукции, объектами калькулирования являются сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству. Калькулирование себестоимости продукции растениеводства производится в два этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), на втором – себестоимость калькуляционной единицы. В силу биологических особенностей растениеводства, имеющего сезонный характер, себестоимость продукции растениеводства калькулируется по истечении календарного года. Рассмотрим на практическом примере калькулирование себестоимости продукции зерновых культур. В ОАО «Хотимский Технокомплекс» при исчислении себестоимости 1 т зерновых культур общую сумму затрат по его возделыванию и уборке, учтенных по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство» делят на массу полученной продукции зерно-

вых культур, получая его фактическую себестоимость. Расчет себестоимости продукции зерновых культур в ОАО «Хотимский Технокомплекс» за 2023 год приведен в табл. .1.

Таблица 1. Расчет себестоимости продукции зерновых и зернобобовых культур в ОАО «Хотимский Технокомплекс» за 2023 год

Вид продукции	Количество, т	Затраты, тыс. руб.	Стоимость соломы, тыс. руб.	Затраты без стоимости соломы, тыс. руб.	Себестоимость 1 т продукции, руб.
Зерновые и бобовые	3616	1237	81	1156	320
в том числе:					
озимые зерновые	2463	810	22	788	320
яровые зерновые	776	305	57	248	320
зернобобовые	377	122	2	120	318

Примечание. Составлена авторами по данным годовой бухгалтерской отчетности формы № 9-АПК.

В целях совершенствования оценки сельскохозяйственной продукции, считаем целесообразным обратиться к международному опыту и использовать справедливую стоимость. При этом возникает объективная необходимость разработки методики определения справедливой стоимости нетоварных видов сельскохозяйственной продукции.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки. Оценка справедливой стоимости осуществляется в отношении какого-либо конкретного актива или обязательства. Поэтому при оценке справедливой стоимости организация должна учитывать характеристики такого актива или обязательства, если участники рынка учитывали бы данные характеристики при определении цены этого актива или обязательства на дату оценки [1].

Справедливую стоимость 1 ц сельскохозяйственной товарной продукции (готовая продукция для продажи), с точки зрения авторов [3, с. 219], можно определить по следующей формуле:

$$P_f = (\sum p q : Q) - C_s,$$

где, P_f – справедливая стоимость 1 ц данного вида готовой продукции, руб.; p – рыночная цена 1 ц данного вида готовой продукции по всем каналам её продажи, руб.; q – количество данного вида готовой продукции, отгруженной покупателям по всем каналам её продажи, ц; Q – общее количество данного вида готовой продукции, проданной организацией, ц; C_s – затраты, связанные с продажей 1 ц данного вида готовой продукции, руб.

При определении себестоимости продукции зерновых культур возможно использование распределения затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. В этом случае сначала определяется стоимость полученной продукции в ценах реализации, удельный вес каждого вида продукции в общей сумме. После этого затраты на производство распределяют пропорционально рассчитанному удельному весу. Фактическая себестоимость продукции зерновых культур определяется путем деления полученных затрат по каждому виду продукции на количество. [4, с. 111] Расчет фактической себестоимости единицы продукции зерновых культур в ОАО «Хотимский Технокомплекс» за 2023 год путем распределения затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации представлен в табл. 2.

Таблица 2. Расчет фактической себестоимости 1 т продукции зерновых культур путем распределения затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации в ОАО «Хотимский Технокомплекс» за 2023 год

Наименование продукции	Количество продукции, т	Цена реализации, руб/т	Продукция в ценах реализации, тыс. руб.	Удельный вес, %	Производственные затраты, руб.	Себестоимость единицы продукции, руб.
Пшеница озимая	1441	430,6	620,5	41,3	477,1	331,1
Озимый тритикале	413	373,6	154,3	10,3	118,7	287,3
Озимый ячмень	609	428,6	261,0	17,4	200,7	329,6
Яровая пшеница	273	430,6	117,6	7,8	90,4	331,1
Овес	325	340,3	110,6	7,4	85,0	261,7
Яровой ячмень	111	428,6	47,6	3,2	36,6	329,6
Зернобобовые	377	437,7	165,0	11,0	126,9	336,6
Просо	67	400	26,8	1,8	20,6	307,6
Итого	3616	x	1503,3	100,0	1156	319,7

Примечание. Составлена авторами по данным годовой бухгалтерской отчетности формы № 7-АПК, 9-АПК.

Себестоимость 1 т зерна, рассчитанная на основании распределения затрат пропорционально стоимости в ценах реализации, составила 319,7 руб. Однако по видам культур она имеет существенные

различия. Рассчитанную таким образом себестоимость целесообразно использовать для формирования планового уровня себестоимости продукции на следующий отчетный год.

Таким образом, в целях анализа эффективности производства продукции растениеводства с учетом требований МСФО предложена оценка и учет готовой продукции растениеводства по справедливой стоимости, что позволит оценивать реальную результативность производства и эффективность совершенных сделок. При этом должны оцениваться по справедливой стоимости или чистой стоимости реализации посевов культур по классификации международных стандартов финансовой отчетности, являющиеся биологическими активами, и в частности зерно, как в момент его оприходования, так и после сушки и сортировки.

Расчет справедливой стоимости предполагает обязательное уменьшение рыночной цены на сумму транспортных и прочих расходов, которые необходимо понести для доставки товара (биологического актива или сельхозпродукции) на данный рынок. Таким образом, справедливая стоимость – это рыночная цена за вычетом транспортных и прочих расходов по доставке товара на рынки.

Заключение

Для повышения эффективности методологии учетного обеспечения производственных затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства рекомендуется попроцессный способ учета затрат, который позволяет формировать затраты в разрезе отдельных процессов производства определенных видов продукции. Он является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, так как обеспечивает систематизацию затрат по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) в соответствии с применяемой технологией производства. При определении себестоимости продукции зерновых культур предлагаем использовать методику распределения затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. В целях анализа эффективности производства продукции растениеводства с учетом требований МСФО предлагаем оценивать и учитывать готовую продукцию растениеводства по справедливой стоимости, что позволит определять результативность и эффективность производства.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]. – URL: [www //base.consultant.ru/cons](http://www.base.consultant.ru/cons) (дата обращения 20.05.2025).
2. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс]: письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 14 янв. 2016 г., № Т04-2-1-32/178 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
3. Мосунова, Е. Л. Учет сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости / Е. Л. Мосунова, И. Е. Тришканова, Е. В. Захарова // Технологические тренды устойчивого функционирования и развития АПК: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной году науки и технологии в России, Ижевск, 24–26 февраля 2021 года. Том III. – Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2021. – С. 217–221.
4. Наседкина, Т. И. Влияние управленческого учета затрат на формирование себестоимости продукции растениеводства / Т. И. Наседкина, А. И. Черных, О. В. Гончаренко // Инновации в АПК: проблемы и перспективы. – 2023. – № 1(37). – С. 108–115.4. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. // Доступ из СПС «Консультант Плюс».
5. Цахаева Д. А. Современные методы учета затрат: преимущества и недостатки / Д. А. Цахаева // Экономика и предпринимательство. – 2022. – № 7. – С. 1284–1289.
6. Феськова, М. В. Особенности учетного процесса формирования себестоимости сельскохозяйственной продукции / М. В. Феськова, А. А. Кемпф // Вестник Тверского государственного университета. – 2020. – № 2(50). – С. 216–225.