

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ В САДОВОДСТВЕ

к.э.н., доцент Анищенко Г.Ю.

Украина, Уманский национальный университет садоводства

В связи с введением в практику сельского хозяйства Украины положения (стандарта) бухгалтерского учета № 30 «Биологические активы» (далее – П(С)БУ) и соответствующих Методический рекомендаций [1, 2] появились такие учетные категории как «справедливая стоимость», «биологические активы», «расходы на биологические преобразования», «активный рынок», «первоначальное признание». С их применением возникло много дискуссий в научных кругах относительно актуальных положений учета биологических активов, которые активно исследуют С. Голов, В. Жук, Т. Кучеренко, П. Сук и другие. Особое значение эти вопросы приобретают при фактическом их применении в учете, то есть конкретной предметной плоскости, ведь учет специфики функционирования отдельных отраслей сельского хозяйства накладывает свой отпечаток на проблематичность использования данных категорий. В частности, в садоводстве мы одновременно имеем дело с многолетними насаждениями, которые относятся к необоротным активам, а также полученной от них продукцией и дополнительными биологическими активами. Современными проблемами учета в плодоягодном производстве среди отечественных ученых занимаются В. Жук [3], В. Комиренко [4], А. Харитонова [5]. В то же время есть ряд актуальных вопросов, требующих решения. К ним относят следующие: правильный учет расходов на биологические преобразования, пересмотр их состава; отображение информации об изменении стоимости долгосрочных биологических активов (результатов от переоценки); применения справедливой оценки, как относительно самих насаждений, так и оприходованной от них продукции; выбор наиболее приемлемого метода учета и калькуляции. Все это безусловно должно способствовать формированию учетной информации о ходе производственных процессов.

Несмотря на то, что в Украине П(С)БУ 30 «Биологические активы» было принято в конце 2005г. и введено в действие с 2007г., до сих пор остались нерешенными вопросы на отдельных участках отраслевого учета.

От остальных биологических активов продуктивные многолетние насаждения отличаются тем, что в сочетании с незаменимым ресурсом – землей, насаждения формируют особый вид сельскохозяйственных угодий, который требует точности и надлежащей оценки этой учетной категории. В то же время мы имеем дело с активами, которые способны давать сельскохозяйственную продукцию (плоды, ягоды, орехи), дополнительные биологические активы (саженцы, черенки) и приносить другие экономические выгоды.

Для отражения производственных затрат (на биологические преобразования) предприятия выбирают простой одноступенчатый метод учета затрат, что обусловлено производством одного вида продукции (или совокупности однородных видов продукции, которые отличаются между собой по сортовым признакам) и отсутствует незавершенное производство. Такой способ организации учета характеризуется тем, что все понесенные расходы являются прямыми относительно объектов калькуляции. Исследование особенностей производственного учета сельскохозяйственных предприятий коммерческого типа Черкасской области указал на то, что во всех них без исключения для садоводства используется только один одноименный аналитический счет в составе расходов растениеводства. Это связано с низким уровнем их специализации относительно плодоягодной производства. Кроме того, предприятия свободны в выборе калькуляционных статей затрат. Типовой перечень состоит из:

- расходов на оплату труда и отчислений на социальные мероприятия;
- стоимости использованных удобрений, средств защиты насаждений;
- расходов на содержание необоротных активов (обрезка, формирование кроны, ГСМ);
- распределенных расходов по потреблению работ и услуг вспомогательных производств (водоснабжение, машинно-тракторный парк, грузовой автотранспорт, ремонтные производства);
- амортизационных отчислений (садовой техники и сада, если он учитывается по первоначальной стоимости) – статья существует только для коммерческих предприятий;

– расходов на организацию и управление производством (часть распределенных общепроизводственных расходов) и другие расходы.

В отдельных предприятиях встречается статьи, предназначенные для учета расходов на охрану сада, содержание почвы и стоимость культурного ее задернения, арендные платежи за земельные и имущественные пай, если они непосредственно связаны с садоводством. При использовании плодохранилищ, все накопленные за ними расходы, так или иначе, списываются в расходы производства, что мотивируется их единственным назначением относительно готового продукта. Однако мы не можем полностью согласиться с таким подходом и считаем, что даже для неспециализированных хозяйств целесообразно четко установить точку распределения производственных и других затрат на поддержание качества, которые следует относить на отдельные аналитические счета с последующим списанием на себестоимость реализованной продукции, но не расходы производства. Это связано так же с тем, что применение в технологическом процессе производства и реализации специализированных хранилищ способствует улучшению конкурентоспособности самой продукции, а конкурентоспособность производства определяется технологией производства и подбором сортов.

В целях составления финансовой отчетности возникает потребность в формировании информации по элементам затрат, но большие по размеру сельскохозяйственные предприятия не применяют отдельный класс плана счетов 8 «Расходы по элементам», засвидетельствовав свой выбор Приказом об учетной политике, а сразу относят все расходы на счет «Производство», и счета 9-го класса «Расходы деятельности». Поэтому перегруппировка расходов по элементам, как правило, осуществляется в несистемном порядке. Для фермерских садоводческих предприятий, зарегистрированных в качестве субъектов малого бизнеса, учет является упрощенным, а потому все производственные расходы сразу учитываются на счетах расходов по элементам (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация и прочие операционные расходы) с последующим списанием их сразу на уменьшение финансовых результатов.

Калькуляция фактической себестоимости продукции садоводства согласно методическим рекомендациям по планированию учета и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг)

сельскохозяйственных предприятий [6] происходит с использованием комбинированного способа в сочетании:

– метода исключения затрат, когда сначала из общей суммы накопленных затрат вычитают стоимость побочной продукции (падалицы, оцененной по ценам возможной реализации);

– пропорционального способа калькуляции, когда остальные расходы без стоимости побочной продукции распределяются между конкретными видами плодоягодной продукции по ее рыночной стоимости.

Согласно действующему законодательству [1] оприходованной продукции садоводства или дополнительных биологических активов необходимо оценить по справедливым (рыночным ценам), и в дальнейшем такая их оценка будет считаться первоначальной и не подлежит переоценке при изменении рыночной ситуации. Образованная таким образом разница между фактическими производственными затратами и справедливой стоимости является результатом от первоначального признания продукции, который, по сути, позволяет установить уровень результативности производства. Таким образом, процедура закрытия калькуляционного счета заменена со списания и распределения калькуляционной разницы на установление результата от первоначального признания, а в плане определения фактической себестоимости приоритетной стала оценка по справедливым ценам.

С одной стороны реформирования производственного учета связано с соответствием требованиям международного стандарта 41 «Сельское хозяйство», но считаем, что ни в коем случае нельзя отказываться от расчета фактической себестоимости. Именно данный показатель имеет большое значение в управленческом учете для сравнения с плановым его уровнем, анализа отклонений, их причин и составления прогнозных расчетов, а самое главное – для ценообразования и определения уровня конкурентоспособности [7]. К тому же использование для собственных нужд плодов и ягод (для переработки) и посадочного материала (для новых насаждений) не по себестоимости, а рыночным ценам приводит к завышению издержек перерабатывающих производств и первоначальной стоимости капитальных инвестиций соответственно. Как результат – рассчитан уровень рентабельности требует корректировки.

Таким образом, если предприятие вырастит, но не продаст продукцию к концу года, на финансовые результаты хозяйственной

деятельности может быть списана разница, между рыночной и фактической оценкой продукции (результат первичного признания – доходы или расходы). Кроме того, переоценку можно применять и по отношению к самим биологическим активам, если они оцениваются за справедливой оценкой. Финансовый результат в садоводстве состоит из результата от производства и реализации продукции, от ее первичного признания и от переоценки самих биологических активов. Применяя справедливую оценку в садоводстве необходимо учесть, что для плодоягодной продукции можно применить рыночную оценку (за исключением падалицы), но сами многолетние насаждения оценить таким способом очень трудно, поскольку активного рынка продаж самих насаждений пока что не существует.

По новым правилам в производственном учете отсутствует статья «амортизационные отчисления», если плодоягодные насаждения оценены по справедливой стоимости. Это связано с тем, что при старении долгосрочного биологического актива он меняет свою рыночную стоимость в сторону уменьшения, а образованная разница, подобно уценке, подлежит списанию в расходы от изменения стоимости соответствующих активов, относящийся к группе прочих расходов операционной деятельности сельскохозяйственного предприятия. Стоит заметить, что при таком подходе фактические затраты производства и себестоимость продукции является заниженная, а непроизводственные затраты завышены. При этом стоит заметить, что в конце периода промышленного плодоношения сада параллельно с уменьшением его отдачи, что сказывается на уменьшении экономической эффективности, возникает необходимость списывать гораздо больше расходов по переоценке. Таким образом, через учетные проблемы искажается действительный экономический результат функционирования отрасли. Поэтому садоводческие сельскохозяйственные предприятия пока на практике применяют метод первичного ценообразования при оценке стоимости насаждений.

Кроме того, неурегулированным является вопрос учета расходов на ликвидацию насаждения в связи с истечением их срока промышленного использования. В отечественном Плане счетов используют специальный субсчет «Списание необоротных активов» в составе прочих расходов. Практика показывает, что затраты на раскорчевки деревьев, обработку

почвы является весьма существенным и составляют треть от стоимости закладки сада той же площади. Согласно инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала и обязательств предприятий и организаций Украины такие расходы относятся к расходам периода и подлежат к списанию на финансовые результаты. Так как все это автоматически может отразиться на уменьшении суммы чистой прибыли или убыточности вообще, то большинство устаревших насаждений остаются неликвидированными (имеют низкую производительность, непригодны для промышленной эксплуатации). Для этого, по нашему мнению, одновременно при переводе насаждений в категорию зрелых целесообразно автоматически предусмотреть создание резерва для обеспечения в будущем покрытия соответствующих расходов. Ежемесячно к фактическим издержкам следует относить часть средств на ликвидацию такого актива, а сумму работ рассчитывать по методу дисконтирования нынешней сметной стоимости подобных работ с учетом запланированного эксплуатационного срока использования актива.

Наряду с этим действующая учетная практика не предусматривает ситуации, когда вследствие явления периодичности плодоношения за семечковыми насаждениями предприятие теряет возможность получения урожая в отчетном периоде. В таком случае все расходы нельзя относить к группе затрат, которые произошли в результате чрезвычайных событий. Так как все агротехнические мероприятия проведены в отчетном году – полив, применен комплекс защиты от вредителей и болезней, удобрения почвы, а главное – ликвидация последствий активизации роста (дополнительная обрезка) является, по сути, расходами, которые осуществляются для поддержания биологической продуктивности в будущем году. По своему экономическому содержанию они относятся к незавершенному производству, что является нетипичным для данной отрасли. Поэтому производственные затраты за такими ситуациями целесообразно относить к расходам будущего периода (года). Таким образом, счета по учету затрат в садоводстве отчетного года по соответствующим активам подлежат закрытию или накоплению на других счетах по учету затрат. Для решения этой проблемы предлагается использование специального счета, предназначенного для учета расходов будущих периодов [8]. Таким образом, расходы по уходу за насаждениями в неурожайный год будут списываться на расходы будущих периодов, а

когда наступит урожайный год, накопленные суммы подлежат списанию обратно – на счета производства в отрасли.

Таким образом, для совершенствования учета производственных процессов в садоводстве необходимо не только тщательно проработать все учетные проблемы, но и учесть зависимость уровня информационного обеспечения о ходе производственных процессов в отрасли садоводства от условий каждого отдельного предприятия. Поскольку производители плодоягодной продукции наделены правом выбора при построении собственной системы производственного учета, методов калькуляции, способов оценки активов и продукции, то при фактическом учете расходов на биологические преобразования в садоводстве целесообразно предусмотреть отдельные позиции для резервирования средств для будущих расходов. Это связано с потерей справедливой стоимости и формирования обеспечений под финансирование ликвидационных работ в будущем.

Для совершенствования учета производственных процессов в садоводстве необходимо:

- расширить перечень счетов, используемых для учета производственных расходов (для учета расходов будущих периодов);
- предусмотреть новые калькуляционные статьи производственных расходов для формирования резервов на финансирование дорогостоящих проектов;
- рассчитать ставку процента для создания резервов под будущее финансирование работ, связанных с ликвидацией насаждений;
- фиксация особенностей отраслевого учета в Приказе предприятия об учетной политике.

Список литературных источников

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы»: [Электронный ресурс] : приказ Министерства Финансов Украины от 18.11.2005г. № 790 (с изменениями и дополнениями от 18.03.2011г. № 372). – Режим доступа:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>

2. Методические рекомендации с бухгалтерского учета биологических активов [Электронный ресурс]: приказ Министерства

Финансов Украины от 29.12.2006г. № 1315 (с изменениями и дополнениями от 02.06.2010г. № 302). – Режим доступа:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66835&cat_id=50097

3. Методические рекомендации по учетно-финансовом и правовом обеспечении посадки, ухода и списания многолетних насаждений / за ред. В.М. Жука // Учет и финансы АПК. – 2006. – № 5. – С. 3–52.

4. Комиренко В. Садим инвестиции или учет капитальных инвестиций в многолетние насаждения на сельскохозяйственных предприятиях / В. Комиренко // Все о бухгалтерском учете. – 2004. – № 45. – С. 4–6.

5. Харитонова А. Учет в садоводстве и виноградарстве / А. Харитонова // Баланс-агро. – 2007. – № 23. – С. 19–22.

6. Методические рекомендации по планированию, учету и калькуляции фактической себестоимости продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс] : приказ Министерства аграрной политики Украины от 18.05.2001г. № 132. – Режим доступа:

<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.4&nobreak=1>

7. Kiforenko Oksana Competitiveness and the factors influencing it / O.Kiforenko // Actual Problems of Economics.- 2014. - № 11 (161). – С. 107 – 117.

8. Anishchenko H.U. The problems of cost accounting in horticulture and possible solutions / H.U. Anishchenko H.U.: Problems of social and economic development of business: Collection of scientific articles. – Vol. 2 – Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada, 2014. – P. 132-136.