

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ ПОД ВЛИЯНИЕМ УСЛОВИЙ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Гравшина Ирина Николаевна¹,

канд. экон. наук,

e-mail: nemograf@mail.ru,

¹Московский университет им. С.Ю. Витте, филиал в г. Рязани, г. Рязань, Россия

Бухгалтерский учет затрат играет определяющую роль в обеспечении эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций, поскольку в конечном итоге позволяет систематизировать и оптимизировать издержки. В статье представлены особенности организации бухгалтерского учета затрат в растениеводстве как базовой специализации сельскохозяйственной отрасли. В статье выделены основные элементы организации бухгалтерского учета затрат как системы, позволяющей управлять издержками. Определена роль учетной политики в учетной системе затрат, проведено структурирование учетной политики. Представлена авторская классификация факторов, определяющих особенности организации учетной системы затрат и влияющих на отдельные элементы учетной политики. На основе оценки опыта сельскохозяйственных организаций определена базовая структура затрат в растениеводстве, рассмотрены применяемые методы учета затрат, представлены условия, их определяющие. В статье описан разработанный автором механизм формирования отдельных элементов учетной политики как базового внутреннего нормативного документа бухгалтерского учета. Предложенный алгоритм основан на авторской системе воздействующих на отрасль факторов.

Ключевые слова: организация учета затрат, учетная политика, методы учета затрат, растениеводство, счета, факторы воздействия, алгоритм формирования учетной политики

PECULIARITIES OF ACCOUNTING POLICY FORMATION IN CROP PRODUCTION UNDER OPERATING CONDITIONS INFLUENCE

Gravshina I.N.¹,

PhD in economics,

e-mail: nemograf@mail.ru,

¹Moscow Witte University, Ryazan branch, Ryazan, Russia

Cost accounting plays a crucial role in ensuring agricultural organization effectiveness, as it ultimately enables systematization and optimization of costs. The article presents the peculiarities of accounting costs organization in crop production as the basic agricultural industry specialization. The author highlights the main elements of the cost accounting organization as a system for managing costs. An accounting policy role has been defined in the cost accounting system and an accounting policy has been structured. The author presents a classification of factors determining peculiarities of cost accounting system organization and affecting individual elements of accounting policy. The basic cost structure in crop production is determined based on the assessment of the experience of agricultural organizations. The author considers the applied methods of cost accounting and presents the conditions that determine them. The article describes the mechanism to form individual elements of accounting policy as the basic internal regulatory document of accounting. The proposed algorithm is based on the author's system of factors affecting the industry.

Keywords: cost accounting organization, accounting policies, cost accounting methods, crop production, accounts, influencing factors, accounting policy generation algorithm

DOI 10.21777/2587-554X-2021-4-99-105

Введение

Сельское хозяйство является одной из приоритетных отраслей российской экономики в силу его социальной и экономической значимости. Оно базируется на двух основных направлениях – животноводстве и растениеводстве. При этом растениеводство можно назвать определяющим, поскольку оно также оказывает влияние на животноводческое направление [1]. Доля растениеводства в общем объеме сельскохозяйственного производства превышает пятидесятипроцентное значение¹. На протяжении последних лет отрасль демонстрирует устойчивый рост. Так, в 2020 году рост валового объема продукции растениеводства составил 7,1 %. При этом неизменной остается проблема эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций. В ее решении важнейшая роль отводится затратам, их регулированию, структурированию и оптимизации. А эта задача лежит в плоскости системы бухгалтерского учета, который сегодня выполняет функции информационного обеспечения управленческих решений и регулятора затрат в современном производстве.

Постановка задачи исследования

Бухгалтерский учет в системе управления хозяйствующим субъектом эффективно реализует свои функции при условии научно обоснованного и практически ориентированного подхода к его организации.

Под организацией учета затрат следует понимать учетную систему, включающую в себя совокупность применяемых подходов к идентификации затрат, их классификации, систематизации и учету, а также методы отражения на счетах бухгалтерского учета. В основе построения такой системы заложены принципы полноты отражения всех хозяйственных операций, неизменности принятой методологии учета затрат и их классификации, а также принципы правильного соотношения затрат по периодам, видам и регламентация себестоимости продукции.

Основным документом, определяющим качественное содержание и методологию организации учета затрат, выступает учетная политика организации, которая призвана закрепить выбранные методы учета. Разработка учетной политики, как правило, возлагается на главного бухгалтера или должностное лицо, за которым закреплены функции по организации и ведению бухгалтерского учета. При разработке основных элементов учетной политики важно не только опираться на действующую нормативно-правовую базу бухгалтерского учета, но и учитывать условия хозяйствования организации, оказывающие влияние на особенности организации учетной системы [2].

Таким образом, основной задачей исследования является разработка подходов и последовательных действий к организации учета затрат путем формирования обоснованной учетной политики сельскохозяйственной организации, специализирующейся на растениеводстве.

Учетная политика в системе факторов воздействия на ее элементы

Учетная политика представляет собой документ, регламентирующий методы ведения бухгалтерского учета в организации [3]. В отношении системы учета затрат учетная политика регламентирует целый ряд направлений, которые можно условно разделить на две группы:

- 1) методы прямого отражения организации учета затрат;
- 2) методы косвенного отражения.

Методы прямого отражения включают в себя совокупность элементов учетной политики, составляющих основу учетной системы затрат. К ним следует отнести:

- виды и классификации затрат;
- объекты затрат;
- объекты калькулирования;
- способы учета затрат;
- счета бухгалтерского учета.

¹ Сельское хозяйство в России. 2020: стат. сборник / Росстат. – М., 2020. – 91 с.

Методы косвенного отражения оказывают влияние на разные виды затрат через методику применяемого подхода к их оценке. Так, например, различные методы начисления амортизации основных средств формируют разную величину амортизационных начислений, которые являются одним из экономических элементов затрат [4].

Структура затрат в сельскохозяйственном производстве требует акцентированного внимания на конкретных методах оценки стоимости отдельных видов затрат. Так, практика показывает, что в составе затрат на производство и продажу продукции на первом месте по величине находятся материальные расходы, на долю которых в разные годы приходится от 61,9 до 68,4 %² (рисунок 1).

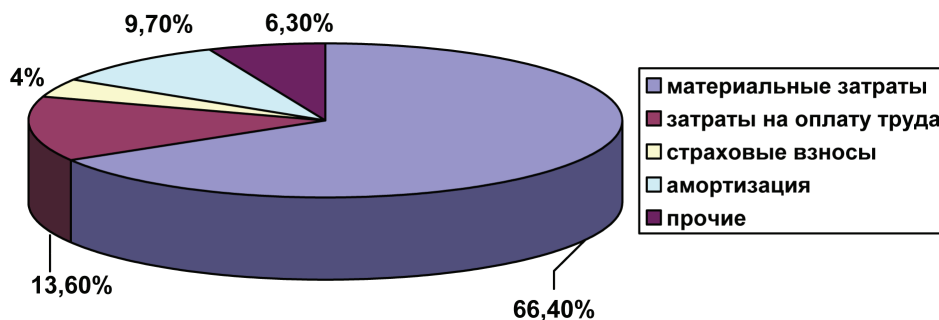


Рисунок 1 – Структура затрат на производство и реализацию сельскохозяйственной продукции в 2019 году, %³

В составе материальных затрат преобладают затраты на сырье, материалы, семена, средства защиты, удобрения и прочее. Сегодня разные хозяйства практикуют различные приемы к обеспечению производственного процесса указанными видами материально-сырьевых ценностей, от которых зависит их конечная стоимость, а в итоге и величина затрат. Поэтому при разных условиях договорных отношений с поставщиками следует более внимательно подходить к применяемым в учете методам оценки материалов при их списании.

Методы прямого воздействия находятся в прямой зависимости от особенностей отрасли, поскольку сельскохозяйственное производство отличается от других отраслей целым рядом специфических черт. Поэтому следует рассматривать порядок выбора методов учета затрат в контексте системы факторов, их определяющих.

На рисунке 2 схематично представлена система факторов, которые влияют на формирование затрат, а потому определяют особенности организации их учета.

Исходя из признака всеобщности влияния на организацию учета затрат, все факторы группированы в 2 группы. Первая группа факторов – общие – включает в себя факторы, которые являются единственными для всех организаций данной отрасли. Группа частных факторов отражает особенности деятельности каждой конкретной организации.

Организация бухгалтерского учета затрат в растениеводстве определяется такими факторами, как сезонность производства и несовпадение производственного и отчетного периодов [5]. В растениеводстве экономические процессы воспроизводства взаимосвязаны с естественными и биологическими процессами, что приводит к несовпадению рабочего и производственного периодов. Материальные затраты носят неравномерный характер и являются сезонными. Существуют культуры, например, озимая пшеница, выращивание которых сопряжено с незавершенным производством, которое относится к затратам под будущие урожаи. Длительность производственного процесса и его растянутость во времени приводят к необходимости разграничения затрат по годам: затраты прошлого года под урожай текущего и затраты отчетного года под урожай этого же года и будущих лет. В связи со сказанным актуальным является вопрос разграничения затрат не только по периодам, но и по видам проводимых работ, по номенклатуре возделываемых культур.

² Сельское хозяйство в России. 2019: стат. сборник / Росстат. – М., 2019. – 91 с.

³ Составлено автором.

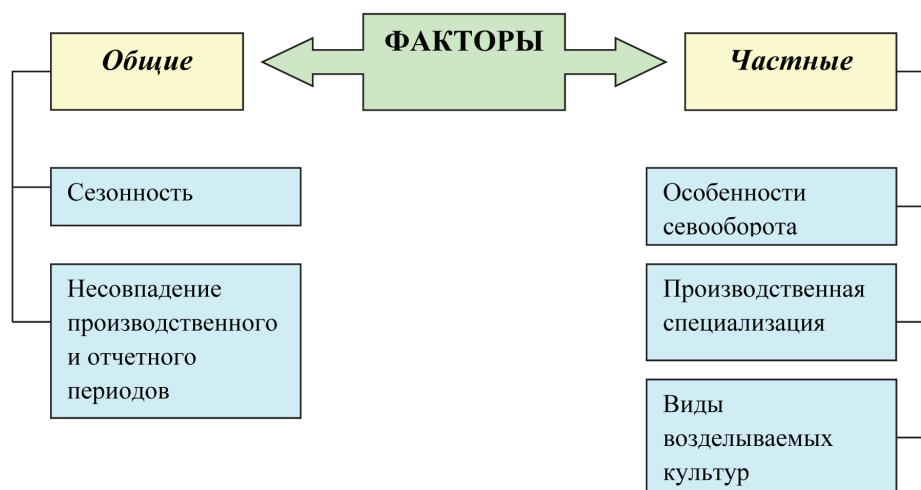


Рисунок 2 – Система факторов, определяющих особенности организации учета затрат в растениеводстве⁴

Особенности производственной специализации и технологических процессов определяют совокупность и разновидность понесенных организацией затрат [6].

Таким образом, формирование каждого элемента учетной политики, определяющего систему организации учета затрат в растениеводстве, обусловлено влиянием обозначенных факторов, которые должны быть учтены.

Механизм формирования учетной политики

Формирование учетной политики организации основывается на действующей нормативно-правовой базе регулирования бухгалтерского учета в целом [7], и в частности, на нормативных актах, регламентирующих учет затрат в растениеводстве.

Фундаментальным элементом в системе учета выступают затраты и их классификация. Отраслевые особенности учета требуют классификации затрат по нескольким признакам. Исходя из экономического содержания, затраты группируют по экономическим элементам и статьям калькуляции, базовый состав которых определен отраслевыми рекомендациями⁵. Состав экономических элементов является традиционным [8]. При этом организация самостоятельно определяет состав калькуляционных статей на основе базового перечня. Для этого необходимо учесть виды возделываемых культур, специфику производственного процесса, характер готовой продукции.

Кроме того, в целях распределения затрат по периодам и их отражения на счетах, предусмотрена классификация затрат по включению их в себестоимость продукции (прямые и косвенные), по отношению к объему производства (постоянные и переменные), по отношению к технологическому процессу (основные и накладные).

Таким образом, в учетной политике организации следует определить применяемые классификации затрат, исходя из особенностей своего производственного процесса.

Объектами учета затрат выступают отдельные наименования культур, группы культур, незавершенное производство по видам, отдельные производства, затраты.

При установлении объекта учета затрат следует учитывать технологию возделывания культур. Так, включение разных культур в одну группу возможно при условии идентичности технологического процесса, расчета эффективности возделывания культур. В других случаях может потребоваться детализация объектов учета, например, по сортам одной культуры.

⁴ Составлено автором.

⁵ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. Приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 № 792).

Неотъемлемым условием правильности и достоверности калькулирования себестоимости выступает научно обоснованная номенклатура объектов калькулирования. В растениеводстве объекты калькулирования регламентированы отраслевым документом в целях идентичности формирования фактической себестоимости продукции (таблица 1).

Таблица 1 – Типовой перечень некоторых объектов учета затрат и калькуляции в растениеводстве⁶

Объекты учета затрат	Объекты калькуляции	Единицы калькуляции
1. Зерновые культуры (рожь, ячмень, пшеница, овес и др.)	Полноценное зерно Зерноотходы	1 ц 1 ц
2. Технические культуры: – лен – сахарная свекла	Льносемена Льносоломка Корнеплоды Листья свежие	1 ц 1 ц 1 ц 1 ц
3. Картофель	Клубни	1 ц
4. Овощные культуры: – овощи открытого грунта – овощи закрытого грунта	Корнеплоды Кочаны Овощи Рассада	1 ц 1 ц 1 ц 1 тыс. штук
5. Кормовые культуры: – силосные культуры – корнеклубневые кормовые культуры – травы однолетние – травы многолетние	Зеленая масса Корнеплоды Клубни Зеленая масса Сено Семена Солома Зеленая масса Сено Семена Солома	1 ц 1 ц 1 ц

При этом с точки зрения калькулирования важно классифицировать продукцию растениеводства на основную, сопряженную и побочную, поскольку себестоимость побочной продукции, как правило, не калькулируется.

В соответствии с рекомендациями Минсельхоза России, в растениеводстве могут применяться методы учета затрат в соответствии со следующей классификацией⁷:

1. По организации производственного процесса:
 - по процессный;
 - позаказный;
 - попередельный;
 - нормативный.
2. По технологии производства:
 - кумулятивный;
 - двухстадийный;
 - многостадийный.
3. По времени возникновения затрат:
 - способ фактических затрат;
 - способ нормативных затрат.

Изучение существующего опыта показывает, что наиболее популярными способами учета затрат в растениеводстве являются: по процессный, укрупненный (метод производственного цикла) и по процессно-стадийный. Но одним из наиболее эффективных способов, по оценке Минсельхоза

⁶ Шалаева Л.В. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в растениеводстве: учебное пособие. – Пермь: Прокрост, 2018. – 258 с.

⁷ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве (утв. Департаментом финансов и бухгалтерского учета Минсельхоза России 22.10.2008 г.).

за РФ, признается нормативный метод, который может применяться в сочетании с другими методами учета затрат.

Популярность попроцессного способа обусловлена максимально точным результатом формируемой себестоимости готовой продукции по сравнению с кумулятивным способом. Это объясняется тем, что затраты в данном случае аккумулируются для каждой культуры на каждом технологическом этапе. Кумулятивный способ учитывает затраты укрупненно в целом по одному производственному циклу. А поскольку производственный цикл может растянуться на разные отчетные периоды, это приводит к неточностям и более общему результату.

Осуществлять выбор метода учета затрат следует, исходя из оценки следующих условий:

- 1) наличие научно обоснованных норма расхода сырья, материалов и трудовых затрат;
- 2) наличие смет общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- 3) номенклатура и виды возделываемых культур;
- 4) технологические особенности производственного процесса;
- 5) особенности организации и учета труда.

Для синтетического учета затрат в растениеводстве предназначен счет 20 «Основное производство» субсчет «Растениеводство». По наименованию выращиваемых культур к нему открываются аналитические счета. В течение отчетного периода на счете 20 «Основное производство» накапливаются прямые затраты в корреспонденции со счетами учета соответствующих видов затрат. Следует отметить, что при одновременной реализации нескольких производственных циклов результаты одного могут использоваться в другом цикле. В таком случае такие операции будут относиться к внутрихозяйственному обороту. А бухгалтерские проводки возможны в рамках одного синтетического счета 20 «Основное производство» с разными субсчетами. Поэтому в рамках учетной политики должен утверждаться рабочий план счетов с указанием аналитических счетов и субсчетов, открываемых к счету 20 «Основное производство».

Таким образом, каждый из элементов учетной политики сельскохозяйственной организации находится в тесной взаимосвязи с условиями хозяйствования.

Заключение

Организация учета затрат в растениеводстве определяется особенностями сельскохозяйственной отрасли в целом и спецификой деятельности конкретной организации. Процедуре разработки или внесения изменений в учетную политику должно предшествовать проведение всесторонней оценки существующих условий хозяйствования, их изменений, анализ договорных отношений, планируемые изменения в севообороте и т.п.

Каждый элемент учетной политики в части организации бухгалтерского учета затрат необходимо проработать с учетом проведенных оценок и планируемых мероприятий.

Организация бухгалтерского учета затрат на основе учетной политики, составленной с учетом системы факторов воздействия, позволит сельскохозяйственной организации оптимизировать затраты, повысив тем самым эффективность сельскохозяйственного производства.

Список литературы

1. Пискунова Н.В., Ковалева Е.Н. Проблемы учета затрат на производство продукции растениеводства // Финансы. Учет. Банки. – 2019. – № 3–4. – С. 81–86.
2. Концевой Г.Р. Совершенствование учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 4.
3. Бессараб К.Р. Методика оценки эффективности учетной системы организации // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. – 2020. – № 2 (33). – С. 38–47. – DOI: 10.21777/2587-554X-2020-2-38-47.
4. Адаменко А.А., Хорольская Т.Е., Литовка Ю.С. Особенности бухгалтерского учета основных средств и их амортизации в сельскохозяйственных организациях // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 35. – С. 18–24.

5. Качаева А.В., Полубелова М.В. Влияние особенностей деятельности сельскохозяйственных организаций на бухгалтерский учет // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2017. – № 19. – С. 77–81.
6. Гренадерова М.В., Петрова В.М. Проблемы учета в сельскохозяйственной отрасли: российские и международные подходы // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2020. – № 10. – С. 120–126.
7. Кочеткова Е.В. Особенности ведения бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях // Инновационная наука. – 2016. – № 11. – С. 82–85.
8. Гудков А.А., Терехова М.Г., Дудина К.Э. Особенности учета затрат и построения системы бюджетирования на предприятиях отрасли растениеводства // Теоретическая и прикладная экономика. – 2017. – № 3. – С. 144–163. – DOI: 10.25136/2409-8647.2017.3.23926.

References

1. Piskunova N.V., Kovaleva E.N. Problemy ucheta zatrat na proizvodstvo produkcii rastenievodstva // Finansy. Uchet. Banki. – 2019. – № 3–4. – С. 81–86.
2. Koncevoj G.R. Sovershenstvovanie ucheta zatrat na proizvodstvo i ischislenie sebestoimosti produkcii rastenievodstva // Buhuchet v sel'skom hozyajstve. – 2018. – № 4.
3. Bessarab K.R. Metodika ocenki effektivnosti uchetnoj sistemy organizacii // Vestnik Moskovskogo universiteta imeni S.Yu. Vitte. Seriya 1: Ekonomika i upravlenie. – 2020. – № 2 (33). – С. 38–47. – DOI: 10.21777/2587-554X-2020-2-38-47.
4. Adamenko A.A., Horol'skaya T.E., Litovka Yu.S. Osobennosti buhgalterskogo ucheta osnovnyh sredstv i ih amortizacii v sel'skohozyajstvennyh organizacijah // Vestnik Akademii znaniy. – 2019. – № 35. – С. 18–24.
5. Kachaeva A.V., Polubelova M.V. Vliyanie osobennostej deyatel'nosti sel'skohozyajstvennyh organizacij na buhgalterskij uchet // Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki. – 2017. – № 19. – С. 77–81.
6. Grenaderova M.V., Petrova V.M. Problemy ucheta v sel'skohozyajstvennoj otrasli: rossijskie i mezhdunarodnye podhody // Vestnik Altajskoj akademii ekonomii i prava. – 2020. – № 10. – С. 120–126.
7. Kochetkova E.V. Osobennosti vedeniya buhgalterskogo ucheta na sel'skohozyajstvennyh predpriyatiyah // Innovacionnaya nauka. – 2016. – № 11. – С. 82–85.
8. Gudkov A.A., Terekhova M.G., Dudina K.E. Osobennosti ucheta zatrat i postroeniya sistemy byudzhetrovaniya na predpriyatiyah otrasli rastenievodstva // Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika. – 2017. – № 3. – С. 144–163. – DOI: 10.25136/2409-8647.2017.3.23926.