

**М.Ф. Мусаллямова** – старший преподаватель кафедры финансового учета

ИУЭиФ КФУ

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА В МАЛЫХ ФОРМАХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

Среди хозяйствующих субъектов, занимающихся сельскохозяйственной деятельностью в современной России, весьма значительную величину составляют субъекты малого предпринимательства.

Основным нормативным документами, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета в этих хозяйствах являются:

- Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах, утверждены Приказом Минсельхоза РФ №6 от 20.01.2005 г.;

- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утверждены Приказом Минфина РФ № 64н от 21.12.1998 г.;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств, утвержден Приказом Минфина №146 от 01.06.1995 г.

Однако, данные документы, во-первых, очень сильно устарели и могут применяться только с учетом изменений, произошедших в нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета, во-вторых, порядок ведения производственного учета в них описан очень кратко, без учета отраслевой специфики сельского хозяйства, в-третьих, особенности учета выпуска готовой продукции вообще не регламентированы.

При этом именно учет затрат и выпуска (использования) готовой продукции в сельском хозяйстве являются наиболее важными и сложными участками бухгалтерского учета. Поэтому основным документом, регулирующим порядок ведения производственного учета в сельском хозяйстве, остаются Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и

калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Минсельхоза РФ № 792 от 06.06.2003 г. Данным нормативным документом предусмотрено, что учет выпуска готовой продукции в течение отчетного периода (года) осуществляется по нормативной (плановой) себестоимости. В конце года, после списания всех произведенных затрат и закрытия собирательно-распределительных счетов должен быть осуществлен расчет фактической себестоимости с отражением калькуляционных разниц по всем направлениям движения продукции. Данные учетные процедуры весьма сложны и обременительны.

В большинстве видов сельскохозяйственной деятельности невозможно обойтись без использования ее нормативной (плановой) себестоимости, поскольку готовая продукция поступает из производства, а часто и продается в течение месяца, следовательно, она подлежит принятию к учету в тот момент, когда фактическая себестоимость еще не рассчитана. Поэтому учет выпуска и использования продукции сельского хозяйства по нормативной (плановой) себестоимости является многолетней традицией, менять которую не имеет смысла. А вот учет списания фактических затрат, по нашему мнению, можно упростить.

Одним из вариантов такого упрощения является использование для учета выпуска готовой продукции одноименного счета 40, возможность применения которого в традиционном сельскохозяйственном учете почему-то игнорируется. По дебету данного счета в конце отчетного периода следует списывать фактические затраты, а по кредиту отражать плановую себестоимость оприходованной продукции. Отклонение между плановой и фактической себестоимостью можно распределять между проданной, использованной в собственном хозяйстве готовой продукцией и её остатком пропорционально выбранной базе или списывать целиком на расходы отчетного периода.

По счету 40 «Выпуск готовой продукции» возможно, в случае необходимости, предусмотреть субсчета для каждого вида деятельности, а аналитический учет организовать с учетом потребностей руководства в дальнейшей детализации отклонений [1].

Однако использование данного способа учета ограничено. Он применим только в растениеводстве и в отдельных направлениях животноводства (скотоводстве молочного направления, птицеводстве по затратам на содержание взрослого стада и т.д.), то есть когда в отчетном периоде происходит выпуск готовой продукции и продажа по крайней мере большей ее части. В этом случае соблюдается принцип соответствия доходов и расходов.

Однако, в сельском хозяйстве есть много направлений деятельности, в которых продолжительность производственного цикла превышает календарный год. Например, скотоводство мясного направления, выращивание молодняка, в которых затраты отчетного периода относятся на увеличение стоимости животных на выращивании и откорме. Животные на выращивании и откорме в свою очередь могут быть переведены в основное стадо, проданы, может быть осуществлен забой скота и т.д. Таким образом, включение всей возникшей разницы между фактическими и плановыми затратами в состав себестоимости проданной продукции (работ, услуг) в Отчете о финансовых результатах приведет к искажению информации о расходах организации.

Наиболее простым решением этой проблемы может стать введение в форму Отчета о финансовых результатах отдельной строки «Отклонения фактических затрат от плановых». Ввод дополнительных показателей в формы бухгалтерской (финансовой) отчетности разрешен Приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», в п. 3 которого сказано, что организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям этих форм, с целью формирования достоверного и полного представления о финансовом

положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Это позволит пользователям финансовой отчетности определить все основные элементы из которых складывается тот или иной финансовый результат. Разумеется, получившиеся данные при этом будут не столь точными как в случае расчета полной фактической себестоимости, но это значительно упростит учетный процесс [2].

В качестве другого, более сложного и трудоемкого, решения проблемы учета отклонений фактической себестоимости от ее плановой величины по молодняку животных можно предложить ввести в рабочий план счетов дополнительный счет «Отклонения в стоимости животных на выращивании и откорме», присвоив ему свободную позицию, например, 12 счет.

На этот счет следует относить разницу между фактическими и нормативными затратами на содержание животных на выращивании и откорме (Дебет 12 Кредит 20/соответствующий субсчет). Списание отклонений в стоимости животных на выращивании и откорме производить пропорционально учетной стоимости молодняка и взрослых животных, выбракованных из основного стада, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения на начало отчетного периода и текущих отклонений отчетного периода к сумме остатка животных на выращивании и откорме на начало отчетного периода и поступивших в течение отчетного периода по учетной стоимости.

$$Cp\%=(Cн\ 12 + Доб\ 12) / (Cн\ 11 + Доб\ 11) * 100\%,$$

где Cp % - средний процент отклонения в стоимости животных на выращивании и откорме;

Cн 12 - сальдо начальное по счету 12 «Отклонения в стоимости животных на выращивании и откорме»;

Доб 12 - дебетовый оборот по счету 12 «Отклонения в стоимости животных на выращивании и откорме»;

Сн 11 - сальдо начальное по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»;

Доб 11 - дебетовый оборот по счету 11 «Животные на выращивании и откорме».

Полученное значение среднего процента отклонений в стоимости животных следует использовать при уточнении стоимости выбывших животных умножив средний процент на плановую стоимость выбывшего молодняка животных по всем направлениям.

Для отражения в бухгалтерской отчетности информации о стоимости молодняка животных его учетную стоимость, отраженную на счете 11, необходимо скорректировать на сальдо по счету 12 «Отклонения в стоимости животных».

Учитывая необходимость определения в ряде случаев фактической себестоимости производимой продукции, считаем возможным ее расчет при необходимости во внесистемном порядке на основании разовой перегруппировки соответствующих учетных данных.

Приведенная методика учета затрат и калькулирования себестоимости может быть закреплена в Учетной политике каждой конкретной организации или хозяйства. По нашему мнению, её применение значительно упростит работу бухгалтерских работников, без нанесения ущерба информационным потребностям сельскохозяйственных производителей.

Список литературы:

1. Куликова Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации: учеб. пособие. М.: Магистр; Инфра-М, 2012. - 400 с.
2. Куликова Л.И., Гарынцев А.Г. Балансовая политика как учетная категория // Бухгалтерский учет. 2006. № 17. С. 70–76.