

ляется П(С)БУ 12 «Финансовые инвестиции». Адаптация национальных стандартов к требованиям международных стандартов предполагает совершенствование нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, в частности, классификацию финансовых инвестиций с целью налогообложения, поскольку применяемые в учетной практике Украины критерии не обеспечивают их оценку и учет с последующим отражением в финансовой отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Украины «О ценных бумагах и фондовом рынке» № 3480-IV від 23 февр. 2006 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции» № 91 від 26 апр. 2000 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» № 92 від 27 апр. 2000 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Положение (Стандарт) бухгалтерского учета 19 «Объединение предприятий» № 163 від 07 июл. 1999 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Сук Л. К. Финансовый учет : учеб. пособ. / Л. К.Сук, П. Л. Сук. – 3-е изд., перераб. и дополн. – К. : Знання, 2016. – 663 с.

УДК 631.162:657.471(476)

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

С. В. Грудько, Д. Н. Лёнина

УО «Гродненский государственный аграрный университет»

г. Гродно, Республика Беларусь

(Республика Беларусь, 230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28

e-mail: ggau@ggau.by)

***Ключевые слова:** общепроизводственные расходы, база распределения, постоянные затраты, переменные затраты, накладные расходы.*

***Аннотация.** В статье рассмотрены вопросы организации учета общепроизводственных расходов. Приведена их классификация, изучены базы распределения. Исследован опыт организации учета указанных расходов в странах Таможенного Союза. Приведен алгоритм распределения общепроизводственных расходов для сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО: выделены группы постоянных и переменных распределяемых затрат.*

DISTRIBUTION OF GENERAL PRODUCTION EXPENSES TAKING INTO ACCOUNT REQUIREMENTS OF THE INTERNATIONAL STANDARDS

S. V. Grudko, D. N. Lenina

Key words: *general production expenditures, distribution basis, constant expenses, variable expenses, overhead costs*

Summary. *In article questions of the organization of the accounting of general production expenditures are considered. Their classification is given, bases of their distribution are studied. Experience of distribution of the specified expenditures in the countries of the Customs Union is probed. The algorithm of distribution of general production expenditures for the agricultural organizations according to IFRS is given: groups of constants and the variable distributed expenses are selected.*

(Поступила в редакцию 02.06.2017 г.)

Введение. Переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения производства, активного и последовательного внедрения всего нового и прогрессивного. Успех деятельности и даже вопрос дальнейшего существования хозяйствующих субъектов напрямую зависят от целесообразности производственных затрат, которые необходимо учитывать, анализировать и конкретизировать с целью обеспечения повседневного контроля за эффективностью использования ресурсов и формированием себестоимости продукции. Значительный удельный вес в структуре себестоимости сельскохозяйственной продукции занимают расходы по управлению производством, поэтому возрастает роль правильного их учета, а также осуществление контроля за их формированием и распределением. Эти расходы связаны с управлением производственных подразделений либо отраслями и хозяйством в целом, они не могут быть непосредственно отнесены на отдельный калькулируемый объект, а распределяются между ними косвенным путём. Существующее многообразие методов и способов распределения накладных расходов вызывает необходимость обоснования оптимальных их вариантов для сельскохозяйственных организаций с учетом перехода на МСФО.

Цель работы: изучение способов распределения общепроизводственных расходов для сельскохозяйственных организаций.

Материал и методика исследований. При проведении исследования использованы такие методы научного познания, как метод научной абстракции, анализа и синтеза, формализации, наблюдение. Источниками информации послужили данные первичных документов и учетных регистров сельскохозяйственных организаций Гродненской области.

Результаты исследований и их обсуждение. Одной из составных частей затрат на производстве являются расходы по организации производства и управлению. Данные затраты являются накладными

расходами и необходимы для обеспечения процессов производства, связаны с управлением, обслуживанием, содержанием и эксплуатацией оборудования. Они подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общепроизводственные (общепроизводственные) и общехозяйственные.

К общепроизводственным относят затраты, связанные с организацией производства и управлением его отдельными отраслями, их обслуживанием. Из состава общепроизводственных расходов выделяют бригадные (фермерские, цеховые) и отраслевые. Бригадные (фермерские, цеховые) затраты обусловлены организацией производственного процесса в бригадах, на фермах и в цехах, но они не могут быть прямо отнесены на культуру (группу однородных культур), вид и группу животных, вид промышленного производства. Их планируют и учитывают по каждому внутрихозяйственному подразделению (бригаде, ферме, цеху) [1].

В зависимости от обслуживаемых отраслей в сельскохозяйственных организациях различают общепроизводственные затраты в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве. Отраслевые затраты связаны с обслуживанием отрасли в целом, и вполне понятно, что они также не могут быть прямо отнесены на калькулируемые объекты учета затрат основного производства.

Общепроизводственные (бригадные, фермерские, цеховые) расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме, в цеху и отрасли в целом. Общепроизводственные (общепроизводственные) затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства, а общепроизводственные затраты животноводства – на учетные объекты ферм (виды и технологические группы скота). Указанные общепроизводственные расходы в соответствии с действующим законодательством распределяются между объектами планирования и учета затрат пропорционально их общей сумме (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, посадочного материала в растениеводстве, кормов в животноводстве, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах [2].

Как показала практика, такой метод распределения является условным и не раскрывает причинно-следственные связи между базисом и издержками. Кроме того, в данном случае определяющую роль играет субъективное мнение и зачастую решения принимаются в зависимости от простоты расчета.

Исследование различных источников литературы, зарубежного опыта в области распределения накладных расходов позволило уста-

новить, что в международной практике учета могут применяться различные базы их распределения (таблица 1)

Таблица 1 – Базы распределения расходов по организации производства и управлению, применяемые в международной практике

База распределения	Пояснение
время работы производственных рабочих (человеко-часы)	коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человеко-часов
зарботная плата производственных рабочих	использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования
машино-часы	этот метод наиболее распространен в тех случаях, когда оборудование является основным фактором производства
прямые затраты	расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих
стоимость основных материалов	применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов
стоимость выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг)	в качестве такой стоимости может выступать производственная себестоимость, стоимость продукции в ценах без оборотных налогов или в фактических отпускных ценах
сметные (нормативные) ставки	ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения накладных расходов целесообразно использовать лишь тогда, когда на все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время. Если на эти работы затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения накладных расходов отдельно по каждому подразделению, чтобы на все виды продукции распределялись фактически соответствующие им накладные расходы.
процент потребления расходов подразделением	этот метод можно использовать в том случае, если потребление расходов каким-либо образом нормировано и не связано напрямую с объемом выпуска или трудовыми, материальными затратами. В этом случае можно рассчитать процент потребления расходов каждым подразделением и указать их в качестве базы распределения таких расходов
выручка от реализации	при использовании данной базы распределения расходы списываются на уменьшение выручки организации
прямые материальные затраты	ставки, базирующиеся на прямых материальных затратах, более предпочтительны как отдельные ставки для распределения тех накладных расходов, которые находятся в зависимости от использования материалов (материалоемкие производства)

Примечание – Источник: [3-6]

Божок О. считает наиболее обоснованным распределение общепроизводственных расходов осуществлять пропорционально основной заработной плате основных производственных рабочих [4]. Однако недостаток указанного способа заключается в том, что не учитывается уровень механизации и автоматизации технологических процессов, а в связи с тем, что в растениеводстве и животноводстве он различен, то и доля расходов по организации производства и управлению должна быть в затратах этих производств различна.

Гусева И. Б. и Плеханова А. Ф. предлагают при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов использовать нормативные ставки [3]. Но, на наш взгляд, на сельскохозяйственных предприятиях применение данного метода нецелесообразно и экономически необоснованно, т. к. нормативные ставки на предприятиях АПК отсутствуют.

Исследованием баз и способов распределения общепроизводственных затрат в странах Таможенного союза установлено, что нормативное регулирование распределения накладных расходов осуществляется только в Российской Федерации. Сумма общепроизводственных затрат в Республике Беларусь, Российской Федерации и Республике Казахстан относится на себестоимость произведенной продукции (таблица 2).

Таблица 2 – Сравнительная характеристика распределения общепроизводственных расходов в странах Таможенного Союза

Признак	Республика Беларусь	Российская Федерация	Республика Казахстан
1	2	3	4
Нормативное регулирование распределения	носит рекомендательный характер	регулируется соответствующими нормативными актами	не регулируется
Применяемые базы распределения	– прямые материальные затраты; – заработная плата производственного персонала; – сумма прямых затрат и выручка от реализации продукции; – выручка от реализации; – продолжительность работы основного оборудования; – продолжительность труда производственных рабочих; – объем выпущенной продукции и др.	– оплата труда за изготовленную продукцию; – сумма основной заработной платы производственных рабочих; – прямые затраты материалов.	– зарплата производственных рабочих; – машинное время; – объем реализованной продукции; – закупочная стоимость товаров; – количество дней обслуживания и т.п.

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4
Списание общепроизводственных расходов	Распределяются и списываются на счета учета затрат на производство продукции	Распределяются и списываются на счета учета затрат на производство продукции	Распределяются и списываются на счета учета затрат на производство продукции

Примечание – Источник: [56]

В большинстве отраслей экономики распределение общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции производится пропорционально заработной плате производственных рабочих [4]. В сельскохозяйственных организациях Беларуси распределение между объектами калькуляции может осуществляться несколькими способами:

- пропорционально общей сумме прямых затрат, за исключением соответствующих производственных затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты;
- комбинированным способом: расходы на оплату распределяются пропорционально основной заработной плате производственного персонала; остальная часть затрат – пропорционально основной заработной плате производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.

При этом в Республике Беларусь принимается подход с одноступенчатым распределением, при котором косвенные расходы суммируются за месяц и распределяются между видами продукции пропорционально единой базе, тогда как в западном управленческом учете принимаются различные более сложные и более точные методики:

1. Четырехступенчатое фактическое распределение (распределение общепроизводственных расходов (ОПР)):

1.1 распределение общей суммы ОПР между производствами и обслуживающими подразделениями – каждая статья ОПР распределяется отдельно с выбором собственной базы распределения;

1.2 перераспределение расходов обслуживающих подразделений на производственные;

1.3 расчет ставок распределения ОПР. Ставки бывают:

а) единые – общие для всех, определяются для всех цехов в целом

$$\text{Единая ставка} = \frac{\text{Общие суммы ОПР}}{\text{Общая величина базы распределения}} \quad (1)$$

б) цеховые – рассчитываются индивидуально для каждого цеха с выбором собственной базы распределения

$$\text{Цеховая ставка} = \frac{\text{ОПР цеха}}{\text{Величина базы распределения данного}} \quad (2)$$

1.4 отнесение ОПР на себестоимость отдельных изделий на основе ставок и с учетом баз распределения по каждому виду продукции, определяется сумма ОПР, подлежащая включению в себестоимость.

2. **Метод возмещения ОПР** – до начала производства составляется смета ОПР, выбирается база их распределения и исчисляется плановая ставка (норма возмещения).

$$\text{Норма возмещения} = \frac{\text{Плановая сумма ОПР}}{\text{Плановая величина базы распредел}} \quad (3)$$

В конце периода выявляется разница между суммой ОПР, включаемой в себестоимость, и фактическим их размером, который списывается на финансовый результат.

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем бухгалтерского учета в Республике Беларусь является приведение действующей системы учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов. В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции:

- 1) производственные переменные прямые затраты,
- 2) производственные переменные косвенные затраты,
- 3) производственные постоянные косвенные затраты [7, 8, 9].

В МСФО под косвенными понимаются затраты, которые невозможно или экономически нецелесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции, услуги. Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном бухгалтерском счете, в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путем [7].

К постоянным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством, которые остаются неизменными (или почти неизменными) при изменении объема производства. Так, в КСУП «Пограничный-Агро» к ним можно отнести расходы на оплату труда общепроизводственного персонала растениеводства, отчисления на социальные нужды, расходы на агрохимическое обследование, расходы по техническому обслуживанию газопровода, затраты на обучение, расходы на охрану труда, затраты на санитарно-гигиеническую экспертизу, расходы на питание, амортизацию и расходы на содержание зданий и оборудования цехов (участков).

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы», постоянные накладные производственные затраты распределяются, исходя из нормальной производственной мощности организации. При значительном сокращении

объемов производства по сравнению с нормальной производственной мощностью величина постоянных накладных производственных затрат, относимых на себестоимость единицы готовой продукции, не меняется.

Нераспределенные постоянные накладные производственные затраты списываются на расходы периода, уменьшая финансовый результат деятельности организации за период.

Распределение постоянных общепроизводственных расходов растениеводства, включаемых в себестоимость продукции, представлено в таблице 3.

Таблица 3 – Распределение постоянных общепроизводственных затрат растениеводства в соответствии с МСФО

Вид продукции	Нормальная производственная мощность, (база распределения) (V_n), руб.	Фактическая производственная мощность, (V_f), руб.	Коэффициент распределения (K)	Постоянные общепроизводственные расходы, всего, руб., ($K \cdot V_n$)	Общепроизводственные расходы, включаемые в себестоимость, руб., ($K \cdot V_f$)	Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы, относящиеся на финансовый результат, руб., ($K \cdot V_n$) - ($K \cdot V_f$)
Зерно	14445	10492	1,349307	19491	14157	5334
Кукуруза на зерно	2868	2932		3870	4042	-
Картофель	690	677		931	913	18
Семена рапса	220	214		297	289	8
Свекла	9721	9618		13117	12978	139
Семена многолетних трав	15	12		20	16	4
Кукуруза на силос	32210	32178		43461	43418	43
Сено	510	504		688	680	8
Силос	28934	28926		39041	39030	11
Сенаж	17230	17125		23249	23107	142
Всего	106843	102678		144164	138544	5534

Примечание – Источник Собственная разработка на основании данных КСУП «Пограничный-Агро»

Переменные косвенные производственные расходы в соответствии с МСФО «Запасы» включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции (базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность»). В КСУП «Пограничный-Агро» к ним можно отнести затраты по эксплуатации и содержанию автотранспорта для общепроизводственных нужд растениеводства, затраты по услугам электроснабжения, стоимость топлива, запасных частей и др. материа-

лов, расходы по услугам для общепроизводственных нужд растениеводства сторонних организаций.

Распределение переменных общепроизводственных затрат растениеводства представлено в таблице 4.

Таблица 4 – Распределение переменных общепроизводственных затрат растениеводства КСУП «Пограничный-Агро» в соответствии с МСФО

Вид продукции	База распределения (Vф), руб.	Коэффициент распределения (K)	Переменные общепроизводственные затраты, руб. (Vф*K)
Зерно	10492	1,578186174	16558
Кукуруза на зерно	2932		4627
Картофель	677		1068
Семена рапса	214		338
Свекла	9618		15179
Семена многолетних трав	12		19
Кукуруза на силос	32178		50783
Сено	504		795
Силос	28926		45651
Сенаж	17125		27026
Всего	102678		162045

Примечание – Источник Собственная разработка на основании данных КСУП «Пограничный-Агро»

Заключение. В ходе исследования организации учета и распределения общепроизводственных расходов установлено:

- на сегодняшний день отсутствуют единые подходы к распределению и выбору баз распределения общепроизводственных расходов, что обуславливает необходимость разработки национальных стандартов, закрепляющих порядок и правила их учета и распределения;
- группировка косвенных затрат на постоянные и переменные позволит выделить часть расходов, которые должны быть обязательно включены в себестоимость продукции;
- распределение общепроизводственных расходов в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» позволит формировать себестоимость готовой продукции, изготовленной в организации, по нормативным затратам, отражающим нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Смолякова, О. М. Учет и возмещение общехозяйственных затрат с позиции формирования объективного показателя себестоимости продукции (работ, услуг) / О. М. Смолякова // Бухгалтерский учет и анализ: научно-практический журнал. – 2015. – № 1. С. 31-33.

2. О применении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): Письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. N 04-2-1-32/178 – Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь / [Электронный ресурс] /Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2017. – Режим доступа : <http://www.pravo.by>. – Дата доступа : 05.03.2017 г.
3. Гусева, И. Б. Учет и распределение косвенных затрат / И. Б. Гусева, А. Ф. Плеханова // Справочник экономиста [Электронный ресурс]. – 2013 – № 7. – Режим доступа: <http://www.profiz.ru/se/1010/> – Дата доступа:14.11.2014 г.
4. Божок, О. Варианты отнесения общехозяйственных расходов на себестоимость единицы продукции / О. Божок // Главный бухгалтер [Электронный ресурс]. – 2013 г. Режим доступа: <http://gb.by/node/phtml?index=12672&key> Дата доступа: 23.11.2014 г.
5. Бобкова, Е. В. Развитие аудита производственных затрат в сельскохозяйственных организациях: автореферат диссертации. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е. В. Бобкова; РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева. – М., 2009. – 21 с.
6. Григорян, Г. А. Развитие управленческих элементов учетно-аналитической системы затрат сельскохозяйственных организаций: автореферат диссертации.... канд. экон. наук: 08.00.12 / Г. А. Григорян; Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс. – Орел., 2014. – 24 с.
7. Алешкевич, О. П. Международные стандарты финансовой отчетности : конспект лекций для студентов высших учебных заведений экономических специальностей / О. П. Алешкевич. – Минск :Информпресс, 2013. – 92 с.
8. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 571 с.
9. Штурмина, О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / О. С. Штурмина. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.

УДК 657.1.012.631.1

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВАХ

С. В. Гудков

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
г. Горки, Могилевская область, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 213407, Могилевская область
г. Горки, ул. Мичурина, 5
e-mail: gudkou@mail.ru)

***Ключевые слова:** крестьянское (фермерское) хозяйство, бухгалтерский учет, задачи учета, форма учета, проблемы ведения учета, критерии выбора формы учета, регистры учета, план счетов бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность.*