

## **УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ОВЦЕВОДСТВА ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ**

*Рассмотрены вопросы теории и методики учета производственных затрат и готовой продукции овцеводства по справедливой стоимости и фактической себестоимости. Дана сравнительная характеристика оценки статей затрат в соответствии с российскими и международными стандартами учета. Предложена методика учета отклонений, возникающих при оценке продукции овцеводства по справедливой стоимости для целей финансового учета и фактической себестоимости для целей управленческого учета.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, производственные затраты, овцеводство, готовая продукция, себестоимость, справедливая стоимость, международные стандарты финансовой отчетности*

Реформирование российской системы бухгалтерского учета и приведение ее в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности предусматривает становление и функционирование системы управленческого учета как неотъемлемой части единой информационной системы организации. В настоящее время управленческий учет призван обеспечивать администрацию организации информацией, которая нужна для контроля за производственной деятельностью и принятия решений по результатам этой деятельности. Такой информацией являются данные о затратах на производство и себестоимости продукции.

Основной целью учета затрат является выявление и отражение всех фактических затрат на производство по многочисленным объектам учета и признакам, которые необходимы для управления, ведь учет затрат на производство можно вести в любой детализации, которая нужна для управления. Современная система учета затрат не ограничивает выбор способов и приемов бухгалтерского учета. Особую актуальность при этом приобретает проблема совершенствования учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции. Поэтому необходимо создавать новые нетрадиционные подходы к калькулированию себестоимости, в том числе с использованием Международных стандартов финансовой отчетности, и принимать на этой основе оптимальные управленческие решения [3].

В 2003 году вступил в силу МСФО 41 «Сельское хозяйство», отражающий отраслевые особенности хозяйственной деятельности, поэтому возникла необходимость постепенной и грамотной его адаптации к российским рыночным условиям. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 41 «Сельское хозяйство» устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, которая не рассматривается в других международных

стандартах финансовой отчетности. Сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией животных и растений (биологических активов) в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов [1].

Исследования бухгалтерского учета производственных затрат нами проводились на примере сельскохозяйственных организаций отрасли овцеводства Ставропольского края. Овцеводство является важной частью продуктивного животноводства, служащее, в ряде случаев, единственным источником получения важнейших видов продукции – шерсти, баранины, молока, смушковых, меховых и шубных овчин. Оценка статей затрат отрасли овцеводства была нами рассмотрена на основе данных СПК колхоза «Гигант» Благодарненского района.

Информация, отражаемая в общем контексте затрат овцеводства, должна отвечать требованиям достоверности исчисления себестоимости продукции. Исходя из этого, каждая калькуляционная статья должна быть надежно оценена. Существующие в настоящее время методы оценки затрат в российской и международной учетной практике имеют как сходства, так и различия (таблица 1).

Таблица 1 – Сравнительная характеристика оценки статей затрат в соответствии с российскими и международными стандартами учета

Статьи затрат	Российские стандарты бухгалтерского учета	Международные стандарты финансовой отчетности
Материальные затраты, в том числе: - корма	По фактической себестоимости	По справедливой стоимости
- ветпрепараты и средства защиты животных	По фактической стоимости приобретения с учетом доставки	По фактической стоимости приобретения с учетом доставки
- нефтепродукты	По фактической стоимости приобретения с учетом доставки	По фактической стоимости приобретения с учетом доставки
Оплата труда	По начисленным суммам	По выплаченным суммам
Отчисления на социальные нужды	По начисленным суммам	По выплаченным суммам
Содержание основных средств	В сумме начисленной амортизации, включая затраты на ремонт	В сумме начисленной амортизации, включая затраты на ремонт
Работы и услуги вспомогательных производств	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг
Прочие затраты	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг
Общепроизводственные расходы	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг
Общехозяйственные расходы	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг	Фактическая стоимость выполненных работ и оказанных услуг

Как видно из таблицы 1, по большинству пунктов оценка статей затрат в обеих системах совпадает, кроме кормов, которые, в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» признаются продукцией, полученной с биологических активов и оцениваемой по справедливой стоимости. Также различия существуют в признании и оценке расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды. В российском учете расходы на оплату труда признаются в момент их начисления, а в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности расходы признаются в момент фактической выплаты.

Еще одной особенностью является оценка сумм амортизационных отчислений. Здесь следует иметь ввиду то, что основными средствами в обеих системах являются материальные активы, используемые организацией сроком более одного года и использование которых приносит доход. Однако в российском учете для них определена нижняя ценовая граница в размере 20000 руб. В соответствии с этим, основные средства, стоимостью менее 20000 руб., могут быть списаны на затраты производства одновременно, а в международных стандартах погашение их стоимости осуществляется в виде амортизации (таблица 2).

Таблица 2 – Состав и объемы затрат на производство шерсти в СПК колхозе «Гигант» за анализируемый период, в соответствии с российскими и международными стандартами учета и отчетности, руб.

Показатели. Статьи затрат	Российские стандарты бухгалтерского учета	Международные стандарты финансовой отчетности
Объем продукции, ц	424	424
Материальные затраты, в том числе: корма	437690,00	547113,00
- ветпрепараты и средства защиты животных	51520,00	51520,00
- нефтепродукты	179400,00	179400,00
Оплата труда	1475450,00	1254133,00
Отчисления на социальные нужды	276460,00	234991,00
Работы и услуги вспомогательных производств	156400,00	156400,00
Всего переменных затрат	2576920,00	2423537,00
Усеченная себестоимость	6077,64	5715,89
Содержание основных средств	179000,00	200000,00
Прочие затраты	216000,00	108000,00
Общепроизводственные расходы	252000,00	252000,00
Общехозяйственные расходы	348000,00	348000,00
Всего постоянных затрат	995000,00	908000,00
Всего затрат	3571920	3484920
Полная себестоимость	8424,34	8219,15

Как можно видеть из таблицы 2, полная себестоимость 1 ц шерсти, рассчитанная по российским стандартам, составила 8424,34 руб., а по международным стандартам финансовой отчетности – 8219,15 руб.

Как уже отмечалось ранее, одним из основных факторов, влияющих на величину затрат, является оценка амортизируемого имущества. В соответствии с этим стоимость малоценных основных средств была исключена из состава

прочих материальных расходов, а в место нее в состав затрат была включена ее амортизация, в связи с чем себестоимость, рассчитанная до оценки затрат в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», оказалась ниже.

Что касается оценки готовой продукции овцеводства (равно как и поголовья овец), то здесь возникает противоречие между требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство», в соответствии с которыми она должна оцениваться по справедливой стоимости, и необходимостью исчисления ее фактической себестоимости для потребностей корпоративного управления. При производстве продукции сельского хозяйства используются плановая и фактическая себестоимость, сопоставляемые по окончании отчетного периода. Указанный в стандарте МСФО 41 «Сельское хозяйство» порядок раскрытия в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности не отрицает расчета фактической себестоимости с целью оперативного управления затратами и дает возможности для ведения производственного учета, данные которого отражаются во внутренних отчетах. Отсюда предполагается выявление отклонений между фактической оценкой и справедливой стоимостью.

Под справедливой стоимостью понимается сумма денежных средств, достаточная для приобретения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Справедливая стоимость обеспечивает эквивалентность обмена, поскольку сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или погашения обязательства на активном рынке, выступает гарантом равнозначности товарообменных операций [2].

Одним из вариантов разрешения этого противоречия может быть разработанная нами методика, суть которой состоит в следующем.

Оценка готовой продукции осуществляется в течение года по справедливой стоимости в порядке, определяемом МСФО 41 или его отечественным аналогом, а в конце года после исчисления ее фактической себестоимости выявляются отклонения между этими оценками, которые относятся на соответствующие счета бухгалтерского учета по принадлежности в зависимости от направлений использования этой продукции. В результате в финансовой (бухгалтерской) отчетности она получит отражение в оценке по справедливой стоимости, а в управленческом учете – по фактической себестоимости. В аналогичном порядке могут оцениваться и биологические активы, к которым в овцеводстве относятся ягнята, ярки, переярки, матки и бараны.

Справедливая стоимость 1 ц баранины равняется 2517,30 руб., а 1 ц шерсти – 2498,90 руб. В течение всего отчетного периода (мы делаем расчет за год) готовая продукция будет приходиться по справедливой стоимости в корреспонденции со следующими счетами:

Дебет 11 (при введении МСФО 41 в отечественную практику этот счет может быть преобразован в счет «Биологические активы») – Кредит 20/2,

аналитический счет «Овцеводство» – оприходован прирост живой массы на сумму 3592187,00 руб.;

Дебет 43 – Кредит 20/2, аналитический счет «Овцеводство» – оприходована шерсть на сумму 1059534,00 руб.

Следующим этапом будет являться корректировка справедливой стоимости до уровня фактической себестоимости (таблица 3).

Из Справки-расчета видно, что по баранине фактическая себестоимость превысила справедливую стоимость на 154813,00 руб., а по шерсти превышение фактической себестоимости над справедливой стоимостью составило 2512387,00 руб.

Таблица 3 – Справка-расчет по корректировке справедливой стоимости до уровня фактической себестоимости в СПК колхозе «Гигант», руб.

Виды продукции	Количество, ц	Фактическая себестоимость, руб.		Справедливая стоимость, руб.		Ожидаемые прибыли (+) и убытки (-), руб.	
		на 1 единицу	всего	на 1 единицу	всего	на 1 единицу	всего
Мясо овец (в живом весе)	1427	2625,80	3747000,00	2517,30	3592187,00	-108,50	-154813,00
Шерсть	424	8424,34	3571920,00	2498,90	1059534,00	-5925,44	-2512387,00
Итого	х	х	7318920,00	х	4651721,00	х	-2667199,00

Теперь надо отразить полученные отклонения по баранине и шерсти на счетах бухгалтерского учета. Для этого нами предлагается ввести счет 95 «Ожидаемые прибыли и убытки». К данному счету предлагается открыть следующие субсчета:

95/1 «Разница между оценкой по справедливой стоимости и фактической себестоимости»;

95/2 «Распределяемая разница».

Следовательно, для отражения отклонений мы составим следующие проводки:

Дебет 95/1 – Кредит 20/2, аналитический счет «Овцеводство» – отражена разница между фактической себестоимостью и справедливой стоимостью мяса овец в живой массе на сумму 154813,00 руб.;

Дебет 95/1 – Кредит 20/2, аналитический счет «Овцеводство» – отражена разница между фактической себестоимостью и справедливой стоимостью шерсти на сумму 2512387,00 руб.

Затем, после определения ожидаемого финансового результата, необходимо его распределить на реализованную продукцию. Для этого составим следующие проводки:

По мясу овец в живой массе:

Дебет 90/1 – Кредит 11 – реализовано мясо овец в живой массе по справедливой стоимости на сумму 3592187,00 руб.;

Дебет 90/3 – Кредит 68 – отражен НДС на сумму 359219,00 руб.;

Дебет 62 – Кредит 90/1 – отражена выручка от реализации мяса овец в живой массе на сумму 3951406,00 руб.;

Дебет 95/2 – Кредит 95/1 – отражена разница между справедливой стоимостью и фактической себестоимостью мяса овец в живой массе на сумму 154813,00 руб.;

Дебет 90/9 – Кредит 95/2 – списана разница на финансовый результат от продажи мяса овец в живой массе на сумму 154813,00 руб.;

Дебет 99 – Кредит 90/9 – отражен убыток от реализации мяса овец в живой массе на сумму 154813,00 руб.

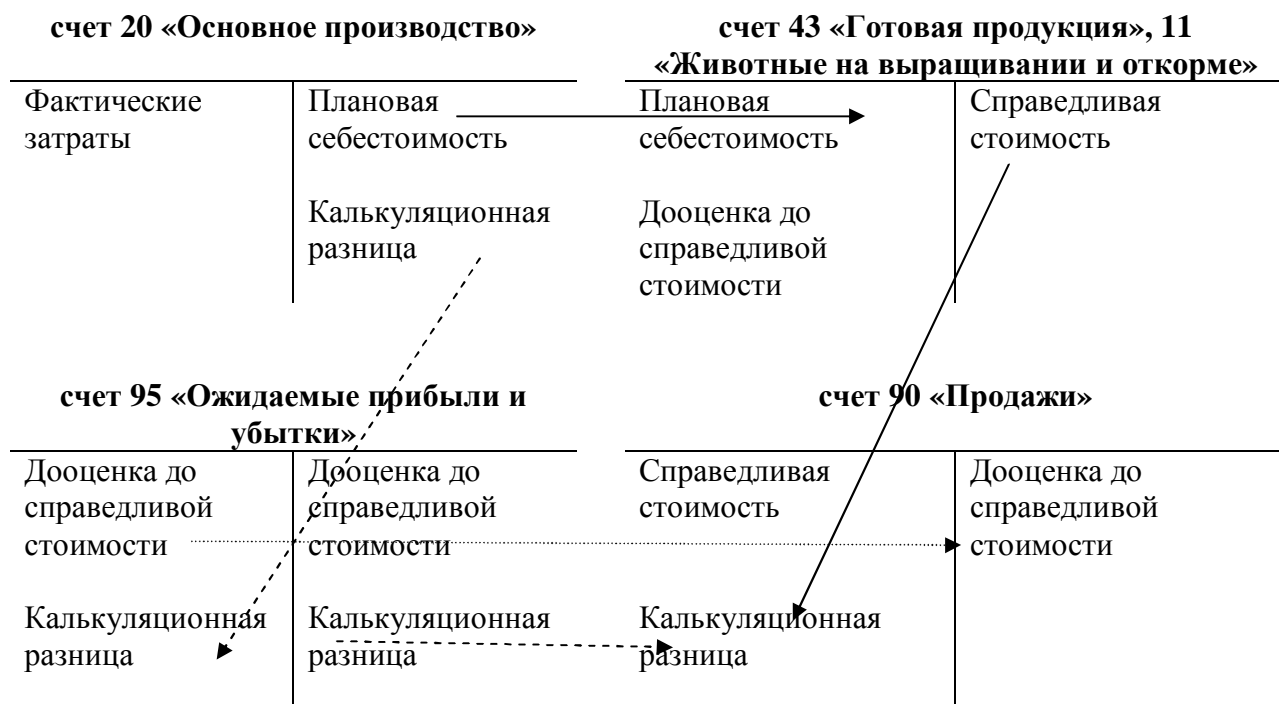


Рисунок 1 – Схема отражения на счетах бухгалтерского учета отклонений фактической себестоимости продукции овцеводства от ее оценки по справедливой стоимости

По шерсти:

Дебет 90/1 – Кредит 43 – реализована шерсть по справедливой стоимости на сумму 1059534,00 руб.;

Дебет 90/3 – Кредит 68 – отражен НДС на сумму 105953,00 руб.;

Дебет 62 – Кредит 90/1 – отражена выручка от реализации шерсти на сумму 1165487,00 руб.;

Дебет 95/2 – Кредит 95/1 – отражена разница между справедливой стоимостью и фактической себестоимостью шерсти на сумму 2512387,00 руб.;

Дебет 90/9 – Кредит 95/2 – списана разница на финансовый результат от продажи шерсти на сумму 2512387,00 руб.;

Дебет 99 – Кредит 90/9 – отражен убыток от реализации шерсти на сумму 2512387,00 руб.

Как следует из приведенной методики, при применении справедливой стоимости для оценки сельскохозяйственной продукции в соответствии с

МСФО 41 «Сельское хозяйство» представляется вполне возможным составлять и отчетные калькуляции. Поэтому, при окончательном переходе Российской Федерации на составление финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (включая и МСФО 41), необходимо сохранение калькуляционного дела, на что направлены и наши предложения.

### **Литература**

1. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА – М, 2006. – 473 с.
2. Хоружий, Л. И. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» / Л. И. Хоружий, Т. А. Сулова. – М. : Бухгалтерский учет, 2006. – 168 с.
3. Хоружий, Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л. И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.