

УДК 657.471

## **ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ ПРОИЗВОДСТВА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ: УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ УСЛУГ**

**Л. В. Яловега, О. В. Лега, Т. Б. Прийдак**

Полтавская государственная аграрная академия  
г. Полтава, Украина (Украина, 36003, г. Полтава, ул. Сковороды 1/3;  
e-mail: uluanchenko@ukr.net)

***Ключевые слова:** расходы, статьи расходов, производство, калькулирование, методы учета затрат, услуга, себестоимость, вспомогательные производства.*

***Аннотация.** В статье обоснованы теоретико-методологические подходы к определению смысловой наполненности понятия «расходы» и особенностям формирования их терминологической сущности, что имеет практическую ценность в процессе калькулирования себестоимости услуг вспомогательных производств. Установлено, что расходы – это уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками). Обобщен анализ последних исследований и публикаций, освещающих соответствующую проблематику и подходы к ее решению. Исследовано документирование и порядок учетного отображения расходов вспомогательных производств в разрезе статей, рассмотрены разновидности услуг, их документирования и учетного отражения. Раскрыта методика калькулирования себестоимости услуг по видам вспомогательных производств (газоснабжение, теплоснабжение, электроснабжение, водоснабжение, ремонтная мастерская, холодильные установки, грузовой автотранспорт, гужевой транспорт), что отражает высокую актуальность и практическую значимость проведенных исследований.*

## **ANCILLARY PRODUCTION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES OF UKRAINE: ACCOUNTING OF COSTS AND CALCULATION OF SERVICES**

**L. V. Yaloveha, O. V. Leha, T. B. Pryidak**

Poltava State Agrarian Academy  
Poltava, Ukraine (Ukraine, 36003, Poltava, 1/3 Skovorody St.; e-mail:  
uluanchenko@ukr.net)

***Key words:** expenses, expense items, production, calculation, cost accounting methods, service, cost, ancillary production.*

***Summary.** Theoretical and methodological approaches to the content of the concept of «costs» and the peculiarities of the formation of their terminological es-*

*sence are substantiated in the article. This has practical value in the process of calculating the cost of works (services) of ancillary productions. Expenses are defined as a decrease in economic benefits in the form of a disposal of assets or an increase in liabilities that result in a decrease in equity (in exception is a decrease in equity due to its withdrawal or distribution by owners). Analysis of recent research and publications is summarized in the article. At the same time, the relevant issues and approaches to solving the scientific problem are covered. The documentation and the order of accounting reflection of expenses of auxiliary manufactories in the context of articles are researched. The variety of services, their documentation and accounting are described. The method of calculating the cost of services of various ancillary productions (gas supply; heat supply; electricity supply; water supply; repair shop; refrigeration units; trucks; animal-powered transport) is disclosed in the article. This adds value to research for practical use.*

*(Поступила в редакцию 31.05.2020 г.)*

**Введение.** Механизм управления сельскохозяйственным предприятием является сложной совокупностью взаимодействия базовых элементов, каждый из которых выполняет целевое и только ему присущее назначение. На сегодня в качестве наиболее органической взаимосвязи его структурных элементов выступает бухгалтерский учет и, в частности, документирование как основной его инструмент. Важность документирования обусловлена непрерывным осуществлением производственного процесса, что требует полной, достоверной, своевременной и объективной информации о фиксации хозяйственной деятельности предприятия.

В аграрных предприятиях Украины, кроме основного производства (растениеводства, животноводства и подсобных (промышленных) производств), предусмотрено ведение вспомогательного, назначение которого состоит в обслуживании основного. Вспомогательные производства не являются самостоятельными единицами, однако выполнение ими отдельных работ и оказание услуг для предприятия в целом имеет немаловажное значение. Разновидностями вспомогательных производств аграрных предприятий Украины являются газоснабжение, теплоснабжение, электроснабжение, водоснабжение, ремонтные мастерские, холодильные установки, грузовой автотранспорт и гужевого транспорт.

**Цель работы** – освещение проблематики методических подходов к учетному отображению расходов производства и калькулирования фактической себестоимости услуг вспомогательных производств в аграрном секторе Украины.

**Материал и методика исследований.** В последние годы в отечественной и зарубежной науке заметно повысился интерес к исследованиям эффективности вспомогательных производств в структуре аграр-

ных предприятий Украины. Вопросы формирования издержек производства, обоснование экономически целесообразных методов их учета и методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) рассматривались в трудах многих ученых, среди которых С. Ф. Голов, В. А. Дерий, Н. И. Дорош, Т. Г. Маренич. Большой вклад в разработку теоретических и практических положений по классификации расходов для нужд управления осуществили известные украинские ученые Ю. А. Кузьминский, Е. В. Мных, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швец, В. А. Шевчук. Сейчас наличие спорных вопросов и дискуссий по поводу учета издержек производства и оказания услуг вспомогательными производствами (в частности, уточнение экономической сущности дефиниции «расходы» в современных условиях хозяйствования; выбор оптимальной методики калькулирования себестоимости услуг; оценка предоставляемых услуг; порядок корректировки себестоимости продукции гужевого транспорта и ряд других) свидетельствуют о высокой актуальности и практической значимости темы исследования.

**Результаты исследований и их обсуждение.** Эффективность работ и услуг вспомогательных производств обусловлена действием различных факторов, непосредственно влияющих на уровень результативной деятельности хозяйствующего субъекта. Одним из таких факторов являются издержки производства, занимающие ключевое место в системе управления как предприятием в целом, так и его структурными подразделениями [3]. В то же время расходы являются индикатором ценовой политики предприятия, характеризующим уровень организации производства и его технологического процесса, а также эффективности хозяйствования, и оцениваются путем их сравнения с результатами деятельности предприятия.

Система учетного отображения работ (услуг) вспомогательных производств требует внимания как теоретиков, так и практиков, а затем и знаний нормативного обеспечения этого вопроса. Обозначим основные нормативно-правовые акты Украины, регулирующие учет расходов и услуг вспомогательных производств, в частности:

- Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета «Общие требования к финансовой отчетности» № 73 от 07.02.2013 г. [2]. Определяет методологические аспекты относительно сущности расходов. Раскрывает порядок группировки информации о расходах в Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе) хозяйствующего субъекта за отчетный период;

- П(С)БУ 16 «Расходы» № 318 от 31.12.1999 г. [3] (далее – БУ 16). Определяет методологические аспекты относительно содержа-

тельного наполнения расходов, порядка их признания, состава и классификации по элементам и видам деятельности. Раскрывает обобщение информации о расходах в примечаниях к финансовой отчетности;

- Методические рекомендации по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий № 132 от 18.05.2001 г. [1] (далее – Рекомендации № 132). Обеспечивают единство сельскохозяйственных предприятий Украины относительно классификации расходов, раскрывают порядок применения методики их планирования и учетного отображения. Детализируют типовой перечень статей расходов вспомогательных производств по основным отраслям производства, а также методику калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Поэтому действующими нормативными актами определено содержательное наполнение понятия «расходы», заключающееся в уменьшении экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

Расходы производственной деятельности сельскохозяйственных предприятий Украины являются неоднородными и по своей сути, и по составу, поэтому для их учетного отображения важным является выбор научно обоснованной классификации. Сейчас в большинстве аграрных предприятий, в соответствии с Рекомендациями № 132, расходы, возникающие в процессе содержания вспомогательных производств, учитываются в разрезе их видов по статьям расходов, которые хозяйствующие субъекты определяют самостоятельно. Типовой перечень статей расходов вспомогательных производств, их документирование и учетное отражение приведены в таблице 1.

На каждый вид вспомогательного производства на счете 23 «Производство», субсчете 234 «Вспомогательные производства» открывают отдельный аналитический счет в разрезе их видов, где по дебету накапливают прямые расходы на содержание вспомогательных производств по статьям (накладные расходы учитываются на счете 91), а по кредиту отражают стоимость выполненных работ, предоставленных услуг как для основного производства, так и для сторонних потребителей по фактической себестоимости. В случае если один вид вспомогательного производства предоставляет услуги для другого или потребляет их самостоятельно, то такие услуги оцениваются по плановой себестоимости и не корректируются.

Таблица 1 – Учетное обеспечение статей расходов  
вспомогательных производств

Статья расходов		
Содержание статьи расходов	Корреспонденция счетов	
	Дт	Кт
Первичные документы		
<b>1. Расходы на оплату труда</b>		
Сумма начисленной основной и дополнительной оплаты труда работникам, непосредственно занятым в обслуживании вспомогательных производств	234	661
Учетный лист тракториста-машиниста; Путевой лист трактора; Учетный лист труда и выполненных работ; Наряд на сдельную работу; Ведомость дефектов на ремонт машин и др.		
<b>2. Отчисления на социальные мероприятия</b>		
Суммы единого социального взноса, начисляемые на заработную плату работников, занятых в обслуживании вспомогательных производств	234	651
Расчет бухгалтерии		
<b>3. Горюче-смазочные материалы</b>		
Стоимость ГСМ, затраченных на нужды вспомогательных производств	234	203
Лимитно-заборные карты на получение материальных ценностей; Накладные внутрихозяйственного назначения; Путевые листы грузовых автомобилей, Учетные листы трактористов-машинистов и др.		
<b>4. Работы и услуги</b>		
Стоимость услуг автомобильного, тракторного и гужевого транспорта для нужд вспомогательных производств:	234	234
- собственного;	234	631
- привлеченного	641	631
Для вспомогательных производств: Путевые листы грузовых автомобилей, Учетные листы трактористов-машинистов, Учетные листы труда и выполненных работ. Для подрядных организаций: Акт приема-передачи выполненных работ и оказанных услуг, счет-фактура и др.		
<b>5. Расходы на ремонт необоротных активов</b>		
Стоимость текущих ремонтов основных средств и других необоротных активов, обслуживающих вспомогательные производства:		
- выполненных хозяйственным способом;	234	234
- выполненных подрядным способом	234	631
	641	631
Для хозяйственного способа: Ведомости дефектов на ремонт машины. Для подрядного способа: Акты приема-передачи выполненных работ и оказанных услуг, Счета-фактуры и др.		

Продолжение таблицы 1

<b>6. Другие расходы на содержание основных средств</b>		
Суммы начисленной амортизации основных средств и оборотных активов, обслуживающих вспомогательные производства	234	13
Расчет начисления амортизации основных средств и других оборотных активов, Ведомость начисления амортизации основных средств и других оборотных активов, которые поступили или были, и др.		
<b>7. Прочие расходы</b>		
Отражаются расходы, связанные с содержанием вспомогательных производств и не включенные ни в одну из вышеприведенных статей, в частности:		
- стоимость спецодежды, выданной работникам, обслуживающим вспомогательные производства;	234	22,
- платежи за страхование имущества, а также индивидуальное страхование работников, обслуживающих вспомогательные производства и др.	234	112
	234	654,
	234	655
Акты на списание производственного и хозяйственного инвентаря, акты на списание материалов; Договоры страхования и др.		
<b>8. Общепроизводственные расходы</b>		
Распределение накладных расходов между объектами учета пропорционально сумме прямой оплаты труда [1]	234	91
Расчет бухгалтерии		

Аналитические счета вспомогательного производства закрываются в такой последовательности: газо-, тепло-, электро-, водоснабжение, ремонтная мастерская, холодильные установки, грузовой автотранспорт, гужевого транспорт [1].

Методика калькулирования себестоимости выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами регламентирована Рекомендациями № 132 и приведена в таблице 2.

Калькулирование себестоимости услуг вспомогательных производств Украины осуществляется ежемесячно за исключением ремонтных мастерских (калькулирование себестоимости ремонтов осуществляется после их завершения) и гужевого транспорта (калькулирование продукции и выполненных работ осуществляется в конце года после получения всего приплода, а в течение года продукция и услуги оцениваются по плановой себестоимости). Корректировка плановой себестоимости продукции (работ, услуг) гужевого транспорта осуществляется в конце года, после определения фактической себестоимости с помощью метода «красного сторно» (в случае превышения плановой себестоимости над фактической) или метода «допроводок» (в случае превышения фактической себестоимости над плановой).

Таблица 2 – Методика калькулирования себестоимости работ (услуг) по видам вспомогательных производств [1]

Объекты учета затрат / Единицы калькулирования	Методика калькулирования
Электроснабжение / 10 кВт/ч	$C/б\ 10\ кВт/ч$ = (расходы на содержание электрохозяйства + стоимость приобретенной электроэнергии): кол-во потребленной электроэнергии
Теплоснабжение / 10 Гкал	$C/б\ 10\ Гкал$ = (расходы на содержание теплостанции + стоимость приобретенной теплоэнергии): кол-во потребленной теплоэнергии
Водоснабжение / 1 м <sup>3</sup>	$C/б\ 1\ м^3$ = (расходы на содержание водоснабжения + стоимость приобретенной воды): кол-во потребленной воды
Газоснабжение / 1 м <sup>3</sup> газа и 1 кг сжиженного газа (баллонного)	$C/б\ 1\ м^3$ = (расходы на содержание газоснабжения + стоимость приобретенного газа): кол-во потребленного газа; $C/б\ 1\ кг$ = (расходы на содержание газоснабжения + стоимость приобретенного газа): кол-во потребленного газа
Автомобильный транспорт / 10 т/км, 1 машино-день, 1 машино-час	$C/б\ 1\ машино-дня$ = расходы на содержание грузового автотранспорта: кол-во машино-дней, отработанных на всех видах работ; $C/б\ 10\ т/км$ = (расходы на содержание грузового автотранспорта – себестоимость машино-дней): кол-во тонно-километров; $C/б\ 1\ машино-часа$ определяется для перевозки людей грузовым автотранспортом
Ремонтная мастерская / 1 заказ (ремонт), или 1 штука (деталь)	$C/б\ 1\ заказ$ = прямые затраты на ремонт объекта + часть распределенных накладных расходов. Накладные расходы ремонтно-механической мастерской распределяются между отдельными заказами пропорционально начисленной прямой оплате труда. $C/б\ 1\ штуки$ = расходы на содержание ремонтной мастерской / кол-во изделий (деталей)
Живая тягловая сила (гужевой транспорт) / 1 голова приплада, 1 коне-день (рабочий день животного)	$C/б\ 1\ головы\ приплада$ = 60 кормо-дней содержания взрослого животного $C/б\ 1\ кормо-дня$ = общие затраты на содержание рабочих лошадей: количество кормо-дней (кол-во дней содержания х кол-во рабочих лошадей) $C/б\ 1\ коне-дня$ = (общие расходы на содержание рабочих лошадей – себестоимость приплада – побочная продукция): количество рабочих дней лошадей
Холодильные установки / 1 центнеродень	$C/б\ 1\ центнеродня$ = расходы на содержание холодильных камер: кол-во центнеродней. Центнеродень – это произведение кол-ва центнеров каждого вида продукции и кол-ва дней пребывания этой продукции в холодильных камерах

Выполненные работы и оказанные услуги вспомогательных производств списываются на отрасли предприятия, для которых они вы-

полнялись (дебет счетов 231 «Растениеводство», 232 «Животноводство», 233 «Подсобные (промышленные) производства», 15 «Капитальные инвестиции» и т. д.). Если работы и услуги выполнялись по заказу сторонних потребителей, их себестоимость относят на дебет счета 903 «Себестоимость реализации услуг». Незавершенные работы и услуги вспомогательных производств, в частности, незавершенные ремонты ремонтной мастерской в фактической сумме расходов остаются в качестве сальдо на первое число следующего месяца.

**Заключение.** Обобщая вышеизложенное, отметим, что в настоящее время проблематика формирования системы учета и контроля функционирования вспомогательных производств для разработки эффективных управленческих решений и достижения положительных конечных результатов деятельности предприятия является весьма актуальной. По результатам проведенных исследований установлено:

1. Вспомогательные производства играют значительную роль в функционировании субъектов хозяйствования аграрной сферы Украины.

2. Документирование расходов и предоставленных услуг является сложным и многогранным процессом, что обусловлено непрерывной работой хозяйственного механизма, который требует достоверной, своевременной и объективной информации о фиксации хозяйственных операций, которые определяют эффективность работы предприятия.

3. Оценка выполненных работ (оказанных услуг) вспомогательными производствами, основываясь на учетной политике предприятия, предусматривает применение норм П(С)БУ 16 «Расходы», т. е. осуществляется по производственной себестоимости.

4. Фактической себестоимостью предоставляемых услуг вспомогательными производствами являются понесенные за отчетный период прямые расходы, а также распределенные накладные затраты. Базой распределения накладных расходов, в соответствии с Рекомендациями № 132 являются прямые расходы на оплату труда.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Методичні рекомендації з планування, калькулювання та обліку собівартості (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. – URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>. – Дата звернення: 04.04.2020.
2. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07 лютого 2013 р. – URL: <http://www.minagro.kiev.ua>. – Дата звернення: 06.04.2020.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. – URL: <http://www.rada.gov.ua>. – Дата звернення: 04.04.2020.