

О.С. СОРОКИНА*(Кримський економічний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Сімферополь, Україна)*

Прикладні аспекти обліку матеріальних затрат і їх вплив на виробничу собівартість ефіроолійної продукції

Рациональне використання матеріальних ресурсів є одним з основних напрямків зниження собівартості продукції, оскільки питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції різних галузей становить від 50 до 90 %.

Стаття присвячена дослідженню прикладних аспектів обліку матеріальних витрат, пов'язаних з виробництвом ефіроолійної продукції. Мета дослідження - розробка рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку матеріальних витрат і калькулювання собівартості ефіроолійної продукції. Автором наведено перелік матеріальних витрат ефіроолійних підприємств та проаналізовано їх розподіл за групами, розкрито значення матеріальних витрат в складі собівартості ефіроолійної продукції. Розглянуто фактори, що впливають на формування виробничої собівартості продукції ефіроолійних підприємств. Запропоновано шляхи зниження матеріаломісткості ефіроолійного виробництва. Надано рекомендації з обліку прямих матеріальних витрат в частині виокремлення рахунків першого і другого порядку.

Запропоновані в статті шляхи формування виробничої собівартості ефірних масел сприятимуть удосконаленню обліку матеріальних витрат в частині формування облікової політики підприємства та робочого плану рахунків.

Ключові слова: матеріальні витрати, собівартість ефіроолійної продукції, ефіроолійна сировина, матеріаломісткість, біологічні активи.

Е.С. СОРОКИНА*(Крымский экономический институт ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», г. Симферополь, Украина)*

Прикладные аспекты учета материальных затрат и их влияние на производственную себестоимость эфиромасличной продукции

Рациональное использование материальных ресурсов является одним из основных направлений снижения себестоимости продукции, поскольку удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции различных отраслей составляет от 50 до 90 %.

Статья посвящена исследованию прикладных аспектов учета материальных затрат, связанных с производством эфиромасличной продукции. Цель исследования - разработка рекомендаций, направленных на совершенствование учета материальных затрат и калькулирования себестоимости эфиромасличной продукции. Автором приведен перечень материальных затрат эфиромасличных предприятий и проанализированы их распределение по группам, раскрыто значение материальных затрат в составе себестоимости эфиромасличной продукции. Рассмотрены факторы, влияющие на формирование производственной себестоимости продукции эфиромасличных предприятий. Предложены пути снижения материалоемкости эфиромасличного производства. Даны рекомендации по учету прямых материальных затрат в части выделения счетов первого и второго порядка.

Предложенные в статье пути формирования производственной себестоимости эфирных масел будут способствовать совершенствованию учета материальных затрат в части формирования учетной политики предприятия и рабочего плана счетов.

Ключевые слова: материальные расходы, себестоимость эфиромасличной продукции, эфиромасличное сырье, материалоемкость, биологические активы.

Applied Aspects of Material Costs Accounting and Their Impact on Volatile Oil Produce Cost

Rational use of material resources is one of the main ways to reduce production cost since the share of material costs in various industries production cost ranges from 50 to 90 %.The article covers the research into the applied aspects of accounting material costs for volatile oil products manufacture.

The purpose of the study is the development of recommendations for improvement of material cost accounting and calculation of volatile oil products cost. The author has offered a list of volatile-oil businesses costs and analyzed classification in groups; the value of material costs in volatile-oil production cost has been identified. Factors influencing the formation of production cost at volatile-oil factories have been considered. Ways for reducing materials capacity of volatile-oil production have been proposed. Recommendations on direct material costs accounting have been given as to the specification of the first and second order accounts.

Ways for volatile-oil production cost formation proposed in the article will enable improvement of accounting material costs in terms of formation of accounting policy and working chart of accounts.

Keywords: *material costs, volatile-oil production cost, volatile oil raw, materials capacity, biological assets.*

Постановка проблеми. Рациональное использование материальных ресурсов является одним из важнейших направлений снижения себестоимости продукции, поскольку удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции различных отраслей составляет от 50 до 90 %. Сельское хозяйство, в частности эфиромасличное производство, также имеет в себестоимости продукции большую долю затрат на семена, саженцы, ядохимикаты, средства защиты растений, топливо, сырье, и т.д. В связи с этим вопросы влияния учета материальных расходов на себестоимость эфиромасличной продукции требуют детального рассмотрения с целью выработки путей (направлений) снижения материалоемкости эфирных масел и эфиромасличной продукции в целом.

Анализ последних исследований и публикаций. Изучение экономической литературы и научных публикаций показало, что вопросами учета материальных расходов, формирования и учета себестоимости сельскохозяйственной продукции занимались такие ученые как М.Ф. Огийчук, В.М. Пархоменко [1], П.Л. Сук [9], В.Д. Стрелец, А.А. Терехин, А.Н. Цицилин [7], Ю.А. Лебединский, А.М. Шарова, Т.М. Цыганкова [4], Р.А. Степень и В.Н. Невзоров [8] и др.

Так, украинские экономисты М.Ф. Огийчук и В.М. Пархоменко [1] поднимали проблемы формирования себестоимости сельскохозяйственных предприятий, П.Л. Сук [9] рассматривал вопросы формирования себестоимости с точки зрения оценки ее элементов и их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Российские ученые В.Д. Стрелец, А.А. Терехин, А.Н. Цицилин [7] изучали древесно-кустарниковые и эфиромасличные культуры, их свойства, процесс выращивания и переработки, что непосредственно влияет на себестоимость эфиромасличной продукции.

Авторы И.И. Сидоров, Н.А. Турышева, Л.П. Фалеева, Е.И. Ясюкевич в своей книге [10] рассматривали сущность эфирномасличного сырья, особенности выращивания, уборки и хранения эфиромасличных растений, технологию производства натуральных эфирных масел и синтетических душистых веществ.

Коллектив авторов Ю.А. Лебединский, А.М. Шарова, Т.М. Цыганкова и др. изучали вопросы повышения эффективности эфиромасличного производства, которое невозможно без снижения себестоимости эфиромасличной продукции [4].

Р.А. Степень и В.Н. Невзоров в своей монографии [8] затрагивали вопросы технологического характера в части особенностей производства пихтового масла, утилизации его отходов и др.

Вопросам снижения себестоимости эфиромасличной продукции также была посвящена Целевая научно-производственная программа развития конкурентоспособной эфиромасличной продукции в Автономной Республике Крым на 2003-2008 гг. [11].

Проведенный анализ экономической и научной литературы показал, что несмотря на большое количество публикаций, вопросы, связанные с учетом материальных затрат и калькулированием себестоимости продукции эфиромасличной отрасли, остаются нераскрытыми и требуют дальнейшего изучения и научного обоснования.

Целью статьи является разработка рекомендаций, направленных на совершенствование учета материальных затрат и калькулирования себестоимости эфиромасличной продукции.

Для достижения цели в статье выделен ряд задач:

- определить состав материальных расходов эфиромасличных предприятий;
- изучить порядок формирования себестоимости эфиромасличной продукции;
- раскрыть влияющие материальные затраты и проанализировать их долю в составе себестоимости;
- рекомендовать пути совершенствования учета материальных расходов и предложить мероприятия по снижению себестоимости эфиромасличной продукции за счет снижения ее материалоемкости.

Изложение основного материала. Общие принципы формирования производственной себестоимости продукции предприятий изложены в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 16 «Расходы». Согласно ему, в состав производственной себестоимости продукции включают: прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда; прочие прямые расходы; переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы [5].

К прямым материальным расходам относят: стоимость сырья и материалов, которые составляют основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, вспомогательных и прочих материалов, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту учета расходов. Прямые материальные расходы уменьшаются на стоимость возвратных отходов, полученных в процессе производства [5].

Изучив вопросы формирования себестоимости продукции эфиромасличных предприятий, следует отметить, что себестоимость эфирного масла определяется себестоимостью эфиромасличного сырья и себестоимостью его переработки [11].

Под эфиромасличным сырьем такие авторы как И.И. Сидоров, Н.А. Турышева, Л.П. Фалеева, Е.И. Ясюкевич [10] понимают: «такой растительный материал, который содержит эфирное масло нужного качества в количествах, достаточных для промышленной переработки». Указанные авторы отмечают, что: «эфирное масло распределяется по органам неравномерно. Чаще всего оно сосредотачивается в каком-нибудь одном органе (листьях, цветках, корнях, плодах) или в нескольких органах (листьях и цветках, листьях и стеблях). Поэтому в промышленности принято использовать не все растение, а только ту его часть, которая содержит наибольшее количество эфирного масла. Это так называемая промышленная часть эфиромасличного растения, или эфиромасличное сырье».

Изучение нормативных документов Украины, России и Белоруссии по вопросам учета затрат и формирования себестоимости эфиромасличных культур показало следующее.

В Российской Федерации формирование себестоимости эфиромасличных культур регулируется приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 6 июня 2003 г. № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [2]. Согласно ему, калькуляция себестоимости продукции эфирно-масличных культур исчисляется путем распределения общей суммы затрат на возделывание культур и уборку урожая пропорционально стоимости отдельных видов продукции по ценам их реализации.

Похожая формулировка содержится в Постановлении Министерства сельского хозяйства и продовольствия республики Беларусь 31 августа 2009 г. № 65 «Об утверждении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)» [3] и отличается лишь тем, что в российском документе указаны цены реализации продукции, а в белорусском – действующие цены реализации эфиромасличной продукции. В документе республики Беларусь также указаны названия эфиромасличных растений.

В соответствии с Приказом Министерства аграрной политики Украины от 18.05.2001 г. № 132 «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий» [6] производственная себестоимость продукции эфиромасличных культур определяется отношением затрат на культуру вплоть до франко-пункта приемки (хранения). Для определения себестоимости эфиромасличных культур расходы на выращивание соответствующих культур распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально ее стоимости по реализационным ценам.

Общим для всех трех документов является то, что все эфиромасличные культуры, а также объекты учета затрат и себестоимости, распределены по видам эфиромасличных растений на четыре группы: эфиромасличные культуры травянистые однолетние и двухлетние, эфиромасличные культуры травянистые многолетние, эфиромасличные культуры кустарниковые и эфиромасличные культуры древовидные. Единственным исключением является отсутствие в украинском документе такого вида эфиромасличных культур как двухлетние, к которым относится шалфей мускатный. Но во многих

литературних источниках шалфей мускатний вважають багаторічним рослиною.

Проведений вище аналіз нормативно-законодавчої бази показав, що:

1) в методических рекомендаціях Росії та Білорусії окремо виділені витрати на збирання врожаю. При цьому в українському документі вказується місце визначення собівартості – франко-пункт прийому (зберігання). В Методических рекомендаціях по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств України немає розшифровки поняття франко-пункт прийому (зберігання), що може привести до його подвійного трактування. Рекомендуємо доповнити вказаний документ визначенням поняття «франко-пункт прийому (зберігання)» з метою конкретизації витрат, пов'язаних з вирощуванням та збиранням сільськогосподарських рослин.

Продовжуючи розгляд раніше виділених питань, більш детально вивчимо склад матеріальних витрат в собівартості ефіромасличного виробництва.

Слід звернути увагу на структуру виробничої собівартості ефірних масел, яку досліджували Ю.А. Лебедінський, А.М. Шарова, Т.М. Цыганкова та інші: «В структурі собівартості виробництва основних видів ефірних масел витрати на сировину займають найбільший частковий вагу і складають 66-99 % в тому числі: рожевий – 61-84 %, лавандовий – 86-92 %, шалфейний – 83-97 %, м'ятний – 95-99 % [4].

Вивчення діяльності підприємств ефіромасличної галузі АР Крим показало, що в даний час серед вирощуваних ефіромасличних культур переважає кориандр. Витрати на сировину при виготовленні ефірного кориандрового масла складають близько 80,43 % в виробничій собівартості.

Вивчив особливості діяльності ефіромасличних підприємств АР Крим, ми дійшли до висновку, що всі витрати матеріальних ресурсів ефіромасличних підприємств за основним видом діяльності (вирощування та переробка ефіромасличних культур) можна умовно розділити на три групи:

1) витрати на вирощування та збирання ефіромасличних культур;

2) витрати на первинну переробку ефіромасличного сировини;

3) витрати на зберігання ефірних масел та доведення їх до стану, в якому вони придатні для продажу або використання в виробництві парфюмерно-косметичної продукції.

Розглянемо більш детально види матеріальних ресурсів, які використовує ефіромасличне підприємство за кожної з цих груп, а також запропонуємо шляхи вдосконалення їх обліку.

1) Витрати на вирощування та збирання ефіромасличних культур. Згідно П(С)БУ 30 «Біологічні активи» витрати на вирощування сільськогосподарських культур прийнято називати витратами на перетворення біологічних активів.

За думкою економістів М.Ф. Огігчука та В.М. Пархоменко [1], номенклатура статей на біологічні перетворення (вирощування сільськогосподарських культур) в рослинництві включає: витрати на оплату праці; списання на соціально-культурні заходи; насіння та посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання необоротних активів; паливо та мастильні матеріали; інші витрати; витрати на управління та обслуговування виробництва.

Такі витрати обліковуються за рахунок 23 «Виробництво». На ефіромасличних підприємствах доцільно розділити цей рахунок на ряд субрахунків з огляду кількох видів виробництва, які можуть мати місце. Так, вирощування ефіромасличних рослин відноситься до сільськогосподарської діяльності та може бути відображено на субрахунку 231 «Рослинництво».

В процесі вирощування та збирання ефіромасличних культур сільськогосподарське підприємство несе матеріальні витрати на: насіння, саджанці, мінеральні добрива, ядохімікати, паливо та мастильні матеріали.

Для обліку матеріальних витрат на вирощування ефіромасличних рослин рекомендуємо ефіромасличним підприємствам наступні бухгалтерські проводки:

1) Використані насіння фенхелю та кориандру для посадки ефіромасличних рослин:

- якщо використовуються куплені насіння

Дт 231 «Рослинництво»

Кт 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення / Насіння»

- якщо використовуються насіння власного врожаю

Дт 231 «Рослинництво»

Кт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва / Насіння»

2) Використані саджанці для посадки ефіромасличних культур:

- якщо використовуються куплені саджанці

Дт 231 «Рослинництво»

Кт 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення / Саджанці»

- якщо використовуються саджанці власного врожаю

Дт 231 «Рослинництво»

Кт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва / Саджанці».

Необхідність ведення субрахунків за рахунок 208 та 27 в обліку має сенс, тому що облік насіння ефіромасличних культур ведеться в кг (фенхель,

кориандр и др.), а учет саженцев (роза, лаванда) - в тыс. шт.

3) Использованы отходы собственного производства как органическое удобрение на полях:

Дт 231 «Растениеводство»

Кт 27 «Продукция сельскохозяйственного производства / отходы производства»

4) Использованы средства защиты растений:

Дт 231 «Растениеводство»

Кт 208 «Материалы сельскохозяйственного назначения / Средства защиты растений».

5) Использовано топливо на уборку эфиромасличного сырья:

Дт 231 «Растениеводство»

Кт 203 «Топливо».

После осуществления всех расходов на биологические преобразования, необходимо произвести учет биологических активов.

Учет посевов и плантаций эфиромасличных растений в соответствии с Инструкцией к плану счетов № 291 необходимо вести на счете 211 «Текущие биологические активы растениеводства, которые оценены по справедливой стоимости». Такой учет ведется по видам биологических активов, а именно: посевы кориандра, плантации шалфея мускатного, розы, лаванды и пр. Поскольку использование данного счета предполагает учет на нем и однолетних и многолетних технических растений, к такому счету эфиромасличным предприятиям рекомендуем открывать субсчета:

2111 «Эфиромасличные культуры травянистые однолетние»

2112 «Эфиромасличные культуры травянистые многолетние»

2113 «Эфиромасличные культуры кустовые» и др.

Аналитический учет биологических активов также можно вести в разрезе выращиваемых растений:

2111 «Шалфей»

2112 «Лаванда»

2113 «Роза»

2114 «Кориандр» и т.д.

Такая аналитическая информация даст возможность вести учет расходов по видам биологических активов в зависимости от сроков их выращивания и по видам растений.

В момент уборки урожая биологические активы списываются на производство бухгалтерской записью:

Дт 23 «Производство»

Кт 211 «Текущие биологические активы растениеводства, которые оценены по справедливой стоимости».

Продолжая рассматривать материальные расходы, отметим, что в процессе доставки эфиромасличного сырья с поля или от поставщика на завод для переработки у эфиромасличных предприятий возникают расходы на транспортировку, в частности

расходы на топливо, смазочные материалы. Поэтому рекомендуем учитывать данные операции следующим образом:

1) Использовано топливо на доставку эфиромасличного сырья с поля на завод:

Дт 231 «Растениеводство»

Кт 203 «Топливо».

Ученые Ю.А. Лебединский, А.М. Шарова, Т.М. Цыганкова и другие, считают, что эфиромасличное сырье приобретает свою потребительскую стоимость на этапе его выращивания и в процессе уборки, транспортировки и промышленной переработки оно не может приобрести дополнительные полезные свойства [4]. Во избежание потерь эфирного масла транспортировку сырья необходимо делать как можно быстрее, то есть не на далекие расстояния и в маленький срок. Таким образом, на счете 231 «Растениеводство» теперь будет себестоимость эфиромасличного сырья, в которую входят расходы на его выращивание и уборку.

Для калькулирования себестоимости эфиромасличного сырья немаловажное значение имеет калькуляционная единица.

Наглядно рассмотрим в таблице 1, что относится к объектам учета затрат и исчисления себестоимости в эфиромасличной отрасли в России, республике Беларусь и Украине:

Как видно из таблицы 1, объектом учета затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) в эфиромасличной отрасли, согласно нормативным документам России и Белоруссии, являются следующие:

- для плодов, семян, свежих листьев, корневищ, зеленой массы, соцветий, цветков, листьев и веток свежих – 1 центнер;

- для саженцев и черенков – 1 тыс. шт.

Отличием украинских Методрекомендаций от российских и белорусских является то, что в украинском варианте принято считать единицей измерения таких объектов учета затрат и калькулирования себестоимости как листья свежие, корневища, цветки, листья и черенки свежие, а также зеленой массы – одну тысячу штук.

Считаем, что подходы, предложенные российскими и белорусскими экономистами, имеют более рациональный путь определения объектов учета затрат и калькулирования себестоимости и могут быть спроецированы и в дальнейшем учтены в Методических рекомендациях Украины.

Вести учет саженцев и черенков в тыс. шт. целесообразно, поскольку они используются при посадке (подсадке) эфиромасличных растений, в учете отражаются в тыс. шт.

Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (Россия, Беларусь, Украина) эфиромасличной отрасли [2; 3; 6]

Объекты учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции		Единица исчисления себестоимости продукции	
	Россия, Республика Беларусь	Украина	Россия, Республика Беларусь	Украина
Эфиромасличные культуры	Плоды	-	1ц.	-
Эфиромасличные культуры травянистые однолетние: кориандр, анис, тмин, ажгон, фенхель и др.	-	Семена, плоды	-	1ц.
Эфиромасличные культуры травянистые однолетние и двухлетние: кориандр, анис, тмин, ажгон, фенхель и др.	Семена	-	1ц.	-
Эфиромасличные культуры травянистые многолетние: мята перечная, герань эфиромасличная, шалфей мускатный и др.	Семена Листья свежие Корневища Зеленая масса Черенки Саженьцы Соцветия	Семена, листья Листья свежие Корневища Зеленая масса Черенки Саженьцы Соцветия	1ц. 1ц. 1ц. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1ц.	1ц. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1ц.
Эфиромасличные культуры кустарниковые: лаванда настоящая, жасмин крупноцветный, ладанник, роза эфиромасличная, пачули, акация серебристая, азалия, сирень эфиромасличная	Соцветия Цветки Листья и ветки свежие Зеленая масса Саженьцы	Семена, соцветия Цветки Листья и черенки свежие Зеленая масса Саженьцы	1ц. 1ц. 1ц. 1ц. 1 тыс. шт.	1ц. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
Эфиромасличные культуры древовидные: эвкалипт, камфорное дерево, акация белая и др.	Листья свежие Цветки Саженьцы	Листья свежие Цветки Саженьцы	1 ц. 1 ц. 1 тыс. шт.	1 ц. 1 ц. 1 тыс. шт.

Использование в качестве единицы измерения таких объектов учета затрат и калькулирования себестоимости как листья свежие, корневища, цветки, листья и черенки свежие, а также зеленой массы одну тысячу штук, на наш взгляд, является нецелесообразным по следующим причинам:

а) листья свежие, корневища, цветки, листья и черенки свежие, а также зеленая масса – это все эфиромасличное сырье, которое собирается в процессе уборки урожая. При уборке такого сырья иногда невозможно отделить одни части растения от других ввиду особенностей технологии уборки урожая.

При этом количество собранного урожая определяют в центнерах. Расчетная урожайность с поля делается на кондиционный вес сырья с гектара. Общий тоннаж сырья определяется путем умножения расчетной урожайности на площадь поля. Например, общая площадь, на которой посеян шалфей, составляет 87,0 га. Расчетная урожайность поля на кондиционный вес сырья шалфея мускатного - 91,93 ц с га. Общий тоннаж сырья с 87,0 га составит: 91,93 ц/га x 87,0 = 799,8 т.

б) дальнейший прием эфиромасличного сырья также происходит в Журнале весовщика, дневнике поступления сельхозпродукции, акте на приемку сырья - по весу.

То есть, прием эфиромасличного сырья производится в весовом измерителе, а не в тыс. шт., что делает невозможным использования такой единицы измерения как тысяча штук.

Процесс изготовления эфирных масел также предполагает весовые измерители эфиромасличного сырья – вся технология переработки и нормы расходования сырья и материалов выражается в измерителях на кг веса сырья. Объем загрузки сырья в аппарат для переработки выражается в кг (тоннах). Рассмотрим более подробно материальные расходы этой группы.

2) Расходы на переработку эфиромасличного сырья. К расходам на переработку сырья помимо стоимости эфиромасличного сырья относят: расходы на электроэнергию, пар, воду и другие расходы, производимые в процессе переработки и зависящие от ее типа. Следует отметить, что отличительной особенностью эфиромасличного производства

является способ переработки эфиромасличного сырья. Его можно перерабатывать физико-химическим или механическим методами. К физико-химическим способам относятся перегонка с водяным паром, экстракция летучими растворителями, экстракция нелетучими (мацерация) растворителями, сорбция различными сорбентами (анфлераж и динамическая сорбция). Механический метод осуществляют прессованием или соскабливанием [10]. Наиболее часто из указанных методов применяются экстракция и дистилляция.

Тот или иной способ переработки предполагает использование разного рода материальных ресурсов, которые и будут вспомогательным сырьем при переработке: вода, активный уголь, поваренная соль, тара, упаковочные материалы и др.

Для учета расходов, связанных с промышленным производством эфиромасличных предприятий рекомендуем использовать субсчета 232 «Эфиромасличное производство» (изготовление эфирных масел) и 233 «Парфюмерно-косметическое производство». Все вспомогательные производства можно отнести на субсчет 234 «Вспомогательные производства» (котельная и др.).

Для полного учета материальных расходов при изготовлении разных видов эфирных масел целесообразно вести учет 232 «Эфиромасличное производство» в разрезе изготавливаемых масел. Это связано, в первую очередь с тем, что при изготовлении разных видов масел используются различные виды переработки и виды материальных ресурсов (изготовление розового масла требует наличия более дорогих материалов и более сложного процесса переработки, поэтому оно является более дорогостоящим).

Учет материальных расходов в эфиромасличном производстве будет выглядеть так:

1) Использованы для производства эфирных масел основные и вспомогательные материалы (эфиромасличное сырье, вода, активный уголь, поваренная соль, растворители и др.):

Дт 232 «Эфиромасличное производство»

Кт 201 «Сырье и материалы»

Ввиду использования разных измерителей сырья и материалов рекомендуем ввести к субсчету 201 «Сырье и материалы» субсчета второго порядка:

2011 «Эфиромасличное сырье»

2012 «Вспомогательные материалы» в разрезе их видов.

2) Использованы в процессе производства эфирных масел тара и упаковочные материалы:

Дт 232 «Эфиромасличное производство»

Кт 204 «Тара и тарные материалы».

К субсчету 204 необходимо открыть субсчета второго порядка по видам тары, используемой в процессе изготовления эфирных масел (бидоны, стеклянная тара, колпачки и др.).

Побочной продукцией, получаемой при изготовлении эфирных масел является конкрет, воски. Отходы производства в виде переработанного эфиромасличного сырья могут быть использованы

как в хозяйстве (в виде удобрений для полей и корма для животных, для изготовления эфиромасличной продукции), так и реализованы на сторону.

В случае если отходы предполагается использовать для получения новой эфиромасличной продукции, рекомендуем бухгалтерскую запись:

Дт 232 «Эфиромасличное производство»

Кт 209 «Отходы эфиромасличного производства».

Выделение отходов производства имеет смысл по той причине, что их можно использовать для получения отдельных веществ (биоконцентраты, Р-витаминный комплекс, лечебный концентрат салмус, препарат камазулен, жирное масло и белковый шрот, кормовая мука), применяемых в различных отраслях.

3) Расходы на хранение эфирных масел и доведение их до состояния, в котором они пригодны для продажи или использования в производстве парфюмерно-косметической продукции.

Особенностью эфиромасличного производства является то, что эфирное масло, полученное после переработки, не может быть реализовано, потому что оно не отвечает стандарту. Для доведения первичного масла до состояния, пригодного к использованию или продаже, оно подлежит отстаиванию, купажированию и хранению в течение определенного времени. На этом этапе основными материальными расходами эфиромасличных предприятий являются расходы на тару, поскольку хранение масла предполагает особые требования к температуре и таре.

Таким образом, на эфиромасличных предприятиях материальные расходы включают в себя: семена, удобрения, средства защиты растений, топливо, смазочные материалы, эфиромасличное сырье, вспомогательные и другие материалы и т.д. Но любое предприятие должно стремиться к снижению материалоемкости продукции.

Проведя анализ расходов эфиромасличных предприятий Крыма на основе финансовой отчетности, мы обнаружили, что материальные расходы на протяжении 2002-2012 гг. на выбранных предприятиях составляли от 39,48 до 59,36 % в сумме операционных затрат. При этом выбранные для анализа предприятия занимались не только выращиванием эфиромасличных культур и их переработкой, но и производством парфюмерно-косметической продукции, а также другими видами деятельности.

Это свидетельствует о том, что материалоемкость эфиромасличного производства можно снизить за счет изготовления не только эфирных масел в их чистом виде, но и другой эфиромасличной продукции, пользующейся спросом (шампуни, гели, крема и мн. др.). Более низкая материалоемкость такой продукции объясняется низким процентом ввода в нее чистых эфирных масел, использованием дополнительно более дешевого сырья по технологии производства.

Увеличение материальных расходов в производственной себестоимости происходит также вследствие низкого качества сырья. Так, в случае

несоблюдения сроков переработки сырья и влияния факторов окружающей среды значительно уменьшается содержание эфирных масел в эфиромасличном сырье, что приводит к уменьшению выхода эфирного масла. При этом используется определенное технологией количество вспомогательных материалов, используется количество электроэнергии, которую потребляет оборудование (аппараты) для переработки, что ведет к увеличению себестоимости.

Снижение доли масла в сырье также может быть обусловлено несвоевременными сроками уборки эфиромасличного сырья, погодными условиями, его засоренностью (наличие балласта), отсутствием необходимой техники, использования семян неизвестных репродукций [11]. Это приводит к дополнительным операциям по очистке сырья от балласта, его сушке, повторной перегонке и др., в ходе которых также используются материальные ресурсы.

На основании вышеизложенного материала можно сделать следующие **выводы**. Все расходы материальных ресурсов эфиромасличных предприятий по основному виду деятельности (выращивание и переработка эфиромасличных культур) можно условно разделить на три группы.

В производственной себестоимости эфирных масел расходы на сырье занимают наибольший удельный вес и составляют более 60 %. Снижение материальных расходов при изготовлении эфиромасличной продукции возможно за счет улучшения условий сбора урожая и его сроков, уменьшения засоренности сырья, использования отходов производства для получения новых эфиромасличных продуктов, парфюмерно-косметической продукции.

В результате изучения практической деятельности эфиромасличных предприятий и нормативно-законодательной базы по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственных предприятий мы предлагаем для более точного учета материальных расходов эфиромасличных предприятий внести изменения в Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий:

1) добавить в формулировку первой группы эфиромасличных культур слово «двухлетние»;

2) добавить определение понятия «франко-пункт приемки (хранения)»;

3) учитывать такие объекты как листья свежие, корневища, цветки, листья и черенки свежие, а также зеленую массу не в тыс. шт., а в центнерах.

Предложенные в статье пути формирования производственной себестоимости эфирных масел, состав материальных расходов и изучение их влияния на формирование себестоимости эфиромасличных предприятий помогут усовершенствовать учет материальных расходов в части формирования учетной политики, рабочего плана счетов.

4 Список использованных источников

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / [За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка]. – Х.: Фактор, 2008. – 480 с.

2. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: Приказ Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 6 июня 2003 г. № 792 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://infopravo.by.ru/fed2003/ch05/akt18870.shtml>.

3. Об утверждении методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия республики Беларусь от 31 августа 2009 г. № 65 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://userdocs.ru/buhgalteriya/6579/index.html>.

4. Повышение эффективности эфиромасличного производства / [Ю.А. Лебединский, А.М. Шарова, Т.М. Цыганкова и др.]. – Киев: Урожай, 1987. – 144 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

6. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>.

7. *Стрелец В.Д.* Древесно-кустарниковые лекарственные и эфиромасличные растения: [уч. пособие] / В.Д. Стрелец, А.А. Терехин, А.Н. Цицилин. – М.: ФГОУ. ВПО РГАУ. – МСХА им. К.А. Тимирязева, 2008. – 190 с.

8. *Степень Р.А.* Организация производства пихтового масла / Р.А. Степень, В.Н. Невзоров; Краснояр. Гос. Аграр. Ун-т. – Красноярск, 2012. – 104 с.

9. *Сук П.Л.* Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції // Облік і фінанси АПК. – 2009. - № 2. – С. 60-72.

10. Технология натуральных эфирных масел и синтетических душистых веществ / И.И. Сидоров, Н.А. Турышева, Л.П. Фалеева, Е.И. Ясюкевич. - М.: Легкая и пищевая пром-сть, 1984. – 368 с.

11. Эфиромасличная продукция в Автономной Республике Крым на 2003-2008 гг. / Целевая научно-производственная программа развития конкурентоспособной эфиромасличной продукции в Автономной Республике Крым на 2003-2008 гг. - Симферополь, НИЦ «ИНАГР», 2002.