

# ЭКОНОМИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

УДК: 657.411.6

## РЕЗЕРВ НА ПРЕДСТОЯЩУЮ ОПЛАТУ ОТПУСКОВ В ПРОЦЕССЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ НУЖД УПРАВЛЕНИЯ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

**Дикусар Елена Петровна**, аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ФГОУ ВПО «Рязанский государственный агротехнологический университет».  
390044, г. Рязань, ул. Костычева, д. 1., тел.: 8(4912)353324 e-mail: dikusar85@mail.ru

**Ключевые слова:** резерв на предстоящую оплату отпусков, затраты на оплату труда, затраты на оплату отпусков, принятие управленческих решений, затраты отрасли растениеводства.

Рассматривается роль использования системы резервирования расходов на предстоящую оплату отпусков в сельскохозяйственных организациях в процессе формирования учетной информации для нужд управления. Анализируется порядок ежемесячного формирования затрат на оплату отпусков в структуре расходов на оплату труда работников растениеводства. Аргументируется целесообразность формирования и использования резерва на предстоящую оплату отпусков в отрасли растениеводства с целью оптимизации принятия управленческих решений.

Успешность функционирования любой коммерческой организации в современных условиях ведения деятельности основывается, главным образом, на результатах работы её управленческого персонала.

Предоставление информации является одним из этапов процесса управления фирмой. Бухгалтеру – специалисту, осуществляющему соответствующую систематизацию, группировку необходимых данных в целях подготовки информации для нужд управления, для качественного выполнения своих функций нужно глубоко понимать суть дальнейших действий менеджеров. В свою очередь, управленец, основываясь в своих исследованиях и выводах на предоставленной информации, должен знать порядок её формирования.

Для отечественных сельскохозяй-

ственных организаций в настоящее время характерно весьма малое развитие, а в большинстве случаев и полное отсутствие надлежащей системы управления на предприятии. Специалисты экономической сферы в современных сельскохозяйственных организациях отрицают необходимость внедрения системы управленческого учёта, планирования, контроля и т. п., мотивируя это отсутствием прямого требования со стороны вышестоящих органов, существующими сложностями системы финансового учёта, низкой квалификацией сотрудников и др. Во многом это и определяет низкое состояние производственно-финансовой деятельности хозяйств.

Вместе с тем, деятельность сельскохозяйственной организации имеет тонкие, но весьма серьёзные особенности, что повы-

шает необходимость построения и внедрения сложной и многоуровневой системы управленческого учёта в каждом хозяйстве в целях обеспечения развития деятельности отечественных сельскохозяйственных предприятий и отрасли в целом.

Одним из элементов данной системы может выступить формирование резерва на предстоящую оплату отпусков. Он относится к группе резервов на предстоящие расходы и предназначен для равномерного включения предстоящих расходов на оплату отпусков в состав затрат на производство продукции отчётного периода.

Приказом Минфина России от 24.12.2010 N 186н из Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ исключен п. 72, которым было предусмотрено начисление резервов предстоящих расходов. Вместе с тем согласно п. 4 ПБУ 8/2010 в бухгалтерском учёте организаций необходимо включать в расходы оценочные обязательства (с неопределённой величиной или сроком исполнения). Организация в силу закона обязана предоставлять своим работникам оплачиваемые отпуска, а это значит, что ей придется выплачивать или отпускные, или компенсацию за неиспользованный отпуск. Получается, что с 2011 г. для всех организаций, за исключением малых предприятий, формирование резерва на выплату отпускных стало обязанностью.

Экономическая сущность и значимость формирования и использования данного резерва объясняется, как правило, следующим. В основном большинство сотрудников различных организаций в отпуск идут летом. Поэтому, если списать на издержки производства (обращения) сразу приличную сумму отпускных, это может привести к образованию убытков на предприятии.

Однако деятельность сельскохозяйственных организаций в силу своей специфики не приемлет данное обоснование необходимости создания резерва. Счета учёта затрат и финансовых результатов закрываются в конце года, фактическая себестоимость произведённой продукции, соответственно, может быть определена тоже

только в конце года. То есть важнейшей задачей процесса управления в данном случае является своевременное отслеживание порядка формирования величины затрат на производство именно в течение года, а также оперативное принятие управленческих решений на основе получаемых результатов.

Кроме того, отрасль растениеводства характеризуется сезонностью сельскохозяйственных работ, причем наиболее интенсивная пора приходится на отдельные месяцы года. Соответственно данный период года не является приоритетным для отпусков работников.

В таблице 1 представлена годовая вариация величины затрат на оплату труда работников растениеводства (с учётом отчислений на социальные нужды) на примере двух сельскохозяйственных организаций Рязанской области за два года. Также исследованы изменения сумм начисленных отпускных и их доли в общем объёме затрат на оплату труда за те же периоды.

Действительно, рассматриваемые затраты отрасли растениеводства формируются в течение времени не равномерно. Причем наибольшие вариации наблюдаются по суммам затрат на оплату отпусков и по величинам их долей в структуре затрат на оплату труда, о чем свидетельствуют значения коэффициента вариации. Значит, в ходе оперативного анализа величины и структуры сформировавшихся затрат по каждому месяцу имеет место вероятность произвести неверную оценку результативности труда. Ведь факт изменения сумм расходов на оплату труда характеризует соответствующие тенденции затрат живого труда, производительности труда и процесса производства в целом за рассматриваемые периоды. Вместе с тем, отпускные суммы начисляются работникам не за фактически осуществлённую работу.

Наблюдая тенденцию увеличения затрат на оплату труда с июля по октябрь, необходимо иметь в виду, что именно на этот период, как правило, приходится снижение сумм начисленных отпускных. В ходе планирования и анализа необходимо также учи-

**Таблица 1**  
**Ежемесячные изменения сумм затрат на оплату отпусков в структуре расходов на оплату труда работников отрасли растениеводства**

Месяцы года	СПК «Вышгородский»						ОТКЗ колхоз «Вперед»					
	2009 г.			2010 г.			2009 г.			2010 г.		
	Затраты на оплату труда (ЗОТ), руб.	Затраты на оплату отпусков		Затраты на оплату труда (ЗОТ), руб.		Затраты на оплату отпусков	Затраты на оплату труда (ЗОТ), руб.	Затраты на оплату отпусков		Затраты на оплату труда (ЗОТ), руб.	Затраты на оплату отпусков	
		Сумма, руб.	В % к ЗОТ	Сумма, руб.	В % к ЗОТ			Сумма, руб.	В % к ЗОТ		Сумма, руб.	В % к ЗОТ
Январь	790684,17	215779,86	27	885602,54	137813,57	16	319520,73	26914,92	8	388932,99	32217,04	8
Февраль	841766,70	75253,26	9	880503,40	91079,34	10	332656,53	8762,20	3	431274,93	5676,90	1
Март	977719,48	38404,03	4	1084305,55	50892,18	5	397272,29	9275,99	2	485048,01	29202,50	6
Апрель	1173455,49	81129,45	7	1309554,10	65739,61	5	481000,99	1914,67	0	557734,79	0,00	0
Май	1574398,85	101237,04	6	1750798,89	107279,71	6	639389,05	17907,01	3	682159,60	27428,99	4
Июнь	1184805,29	64908,12	5	1477401,47	81815,01	6	555942,88	41082,69	7	663983,11	74676,62	11
Июль	1826120,90	66882,39	4	2140494,46	70449,13	3	689634,17	33121,65	5	860960,84	5225,01	1
Август	2989638,79	49610,87	2	1607799,21	78774,96	5	766994,53	5005,89	1	613216,42	10738,79	2
Сентябрь	3557480,85	24118,82	1	3239994,18	73902,69	2	789090,84	21850,68	3	706148,62	121108,60	17
Октябрь	2055430,57	55012,63	3	2641141,96	100614,87	4	639398,62	56554,36	9	779750,03	77096,58	10
Ноябрь	1042678,73	301592,77	29	1588131,47	346475,18	22	591980,07	125461,67	21	483953,09	54264,77	11
Декабрь	639526,33	204517,32	32	893796,22	255085,87	29	583055,49	203456,72	35	585641,89	150465,37	26
Итого	18653706,15	1278446,56	7	19499523,45	1459922,12	7	6785936,20	551308,45	8	7238804,32	588101,18	8
Коэффициент вариации, %	56	77	103	43	70	86	26	125	120	23	95	90

тывать, что в менее интенсивные зимние периоды работ доля «непроизводительной» величины начисленных отпускных в общей сумме оплаты труда зачастую серьёзно возрастает.

Характерной чертой рассматриваемой отрасли производства является наличие такого важного, определяющего фактора, как погодные условия. Различные природные явления могут вызвать снижение урожайности продукции растениеводства или, наоборот, повысить объём производства. Естественно, это скажется на величине и интенсивности затрачиваемого труда, начисляемой сумме на его оплату, а отпуск будет предоставляться в менее насыщенные периоды работ.

Таким образом, в целях оперативного управления затратами на производство продукции в ходе аналитических процедур необходимо разграничивать в структуре затрат на оплату труда суммы начисленных отпускных, что потребует одновременно дополнительной работы по перегруппировке затрат и увеличит перегруженность работой аналитика, а также возрастает риск допустить ошибки в расчётах. Применение механизма формирования и использования резерва на предстоящую оплату отпусков, в свою очередь, позволит систематизировать учёт соответствующих затрат.

Равномерное ежемесячное включение расходов на оплату отпусков в состав затрат на производство продукции способствует получению более правильного результата аналитических работ, который обуславливает оптимизацию принятия управленческого решения.

Исходя из проблемы высокой вариации в течение года доли отпускных в сумме затрат на оплату труда, расчёт сумм ежемесячных отчислений в резерв необходимо производить процентным методом. Процент отчислений определяется как отношение предполагаемой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда (с учётом сумм отчислений на социальные нужды). Процентная доля от месячного фонда оплаты труда в текущем году составит вели-

чину отчислений в резерв в данном месяце. Соответствующие данные о предполагаемых суммах расходов на оплату отпусков и годового размера расходов на оплату труда, в свою очередь, формируются в организации в процессе управления на этапе планирования.

Рассмотрим предполагаемый порядок формирования информации о затратах на оплату труда с использованием резерва на оплату отпусков по данным ОТКЗ колхоз «Вперед» (табл. 2). Предполагаемая величина годового фонда оплаты труда на 2010 г. составила 7193092,37 руб., суммы начисленных отпускных – 584386,96 руб. Соответственно процент отчислений в резерв составит 8,12% ( $584386,96/7193092,37*100\%$ ).

Вариация величины затрат на оплату труда и изменение суммы отпускных в течение года одинаковы - коэффициент вариации в обоих случаях равен 23%. Соответственно в ходе оперативного анализа формирования затрат на оплату труда доля суммы отпускных в их структуре не повлияет на оценку динамики прямых расходов на производство продукции. А управленческий персонал в процессе своих исследований по необходимости будет учитывать, что в изучаемом объёме затрат на оплату труда 8,12 % приходится на величину начисленных отпускных.

Характерные отличия сезонных условий производства в отрасли растениеводства обуславливают необходимость отражать в бухгалтерском управленческом учёте операции по формированию и использованию резерва на оплату отпусков обособленно.

В связи с этим наиболее оптимально использовать для учёта данных операций счёт 96 «Резервы на предстоящие расходы» субсчёт 1 «Резерв на предстоящую оплату отпусков», к которому для целей управленческого учёта открыть аналитический счёт 1 «Резерв на предстоящую оплату отпусков работников отрасли растениеводства». Соответственно ежемесячные отчисления в резерв должны отражаться по кредиту счёта 96.1.1 в корреспонденции с дебетом счёта 20 «Основное производство» субсчёт 1

Таблица 2

**Порядок формирования информации о затратах на оплату труда с использованием резерва на оплату отпусков работников отрасли растениеводства за 2010 год**

Месяцы	Месячный фонд оплаты труда, руб.	Сумма отчисления в резерв, руб. (0,0812*гр. 2)	Фактические затраты на оплату отпусков, руб.	Остаток/ Перерасход (-) суммы резерва на конец месяца, руб.
1	2	3	4	5
Январь	388932,99	31581,36	32217,04	-635,68
Февраль	431274,93	35019,52	5676,9	28706,94
Март	485048,01	39385,90	29202,5	38890,34
Апрель	557734,79	45288,06	0	84178,41
Май	682159,6	55391,36	27428,99	112140,78
Июнь	663983,11	53915,43	74676,62	91379,58
Июль	860960,84	69910,02	5225,01	156064,59
Август	613216,42	49793,17	10738,79	195118,98
Сентябрь	706148,62	57339,27	121108,6	131349,65
Октябрь	779750,03	63315,70	77096,58	117568,77
Ноябрь	483953,09	39296,99	54264,77	102600,99
Декабрь	585641,89	47554,12	150465,37	-310,26
Итого за год	7238804,32	587790,911	588101,17	-
Коэффициент вариации, %	23	23	95	66

«Растениеводство». Суммы перерасхода резерва должны подлежать признанию в качестве расходов будущих периодов (Дт 97 Кт 70,69).

Списание сумм фактически осуществленных затрат за счёт средств резерва необходимо отражать записью: Дт 96.1.1. Кт 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению», а списание начисленных ранее расходов будущих периодов за счёт образованного резерва – Дт 96.1.1. Кт 97.

В конце года в ходе проведения инвентаризации образования и расходования сумм резервов предстоящих расходов анализируется величина остатка резерва на конец декабря месяца. При превышении фактических расходов над величиной образованного резерва сумма превышения относится в дебет тех счетов, на которые относились отчисления по формированию резерва (в нашем примере на сумму 310,26 руб. - Дт 20.1 Кт 70,69). Соответственно остаток резерва на конец декабря остаётся нулевым. Излишне образованный резерв (в сравне-

нии с фактическими расходами) сторнируется (Дт 20.1 Кт 96 «красным сторно») либо, согласно учётной политике организаций, переходит на следующий отчётный год. В этом случае в конце отчётного года необходимо уточнить размер данного остатка исходя из обоснованных критериев его признания.

Применение механизма формирования и использования резерва на предстоящую оплату отпусков в отрасли растениеводства обеспечит наиболее оперативное, аналитичное и удобное предоставление информации по ежемесячному формированию затрат на оплату труда, что способствует своевременному анализу и контролю соответствия фактических показателей запланированным и принятию наиболее оптимальных управленческих решений.

#### Библиографический список

1. Ефремова, А. А. Резервы в бухгалтерском и налоговом учете / А. А. Ефремова. – М. : Дело и Сервис, 2010. – 192 с.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обя-

зательства и условные активы» ПБУ 8/2010 (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 31 декабря 2010 года № 167н) // Консультант Плюс. Законодательство. ВерсияПроф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2011.

3. Положение по ведению бухгалтер-

ского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н) // Консультант Плюс. Законодательство. ВерсияПроф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2011.

УДК: 631.158: 658.32

## ВЗАИМОСВЯЗЬ ОПЛАТЫ ТРУДА И РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В АГРАРНОМ СЕКТОРЕ

**Зайцева Татьяна Федоровна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Статистика и организация предприятий АПК»

ФГБОУ ВПО «Ульяновская государственная сельскохозяйственная академия»

432063, г. Ульяновск, бульвар Новый Венец, 1

Тел. 8(842231) 55-95-01,

zaiceva.tf@mail.ru

**Ключевые слова:** среднемесячная заработная плата, рентабельность производства, результаты хозяйствования.

Рассмотрена взаимосвязь эффективности производства и оплаты труда работников сельхозпредприятий Восточной зоны Ульяновской области. Определены резервы, способные повлиять на результаты производства и расширить возможности предприятий по увеличению оплаты труда работников.

В результате реформирования агропромышленного комплекса ухудшилась ситуация со стимулированием труда работников сельского хозяйства. Их заработная плата стала практически самой низкой по сравнению с заработной платой работников других отраслей экономики. Нарушились связи оплаты труда с результатами производства, что отрицательно повлияло на ее воспроизводственную и стимулирующую функции. Действующая система стимулирования труда в ряде хозяйств устарела, не отвечает современным требованиям.

Сформировалась четкая тенденция, при которой уровень оплаты труда повышается в основном под влиянием внешнеэкономических факторов (темпов инфляции и роста потребительских цен на товары и услуги), а не по мере роста эффективности производства, что противоречит принципам рыночной экономики. Сложилась ситуация, когда рост заработной платы не привязан

не только к темпам роста экономической эффективности производства (рентабельности, снижению производственных затрат на единицу продукции, использованию ресурсов, росту производительности труда и т. д.), но и к темпам роста урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных, о чем свидетельствуют данные таблицы 1.

Как видно из таблицы 1, темпы роста заработной платы в расчете на 1 ц молока опережают темпы роста продуктивности коров. Оплата труда растет и при снижении урожайности зерновых культур. Даже темпы роста себестоимости продукции, прежде всего связанные с повышением цен на приобретаемые ресурсы, отстают от темпов роста заработной платы.

Рыночные отношения в сфере труда предполагают формирование средств на оплату труда в сельскохозяйственных предприятиях в зависимости от финансо-