

УДК 657.47

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

М.В.Феськова¹, А.А. Кемпф²

^{1,2}ФГБОУ ВО Ставропольский государственный аграрный университет,
г. Ставрополь

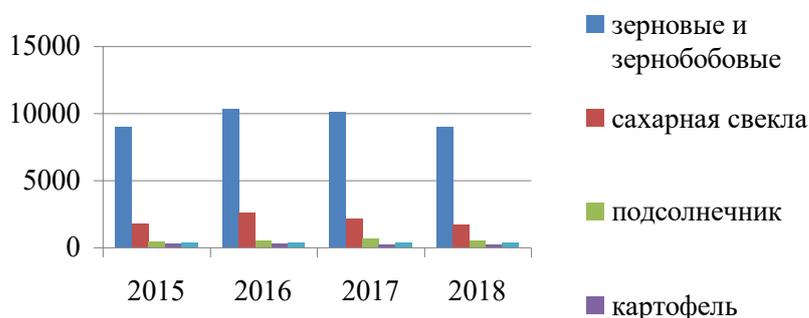
Цель исследования состоит в совершенствовании теоретических и организационно-методических аспектов учета затрат и калькулирования на примере продукции растениеводства. Представлена классификация затрат по признакам «способ включения в себестоимость» и «зависимость от объема производства», послужившая основой для разработки модернизированной формы калькуляционного листа исчисления фактической себестоимости на примере озимой пшеницы. Данные предложения предназначены для целей получения релевантной информации о процессе формирования себестоимости и принятия эффективных экономических решений по управлению затратами, себестоимостью продукции растениеводства и финансовыми результатами сельскохозяйственных экономических субъектов. Элементы научной новизны состоят в развитии методических аспектов и разработке практических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельского хозяйства, имеющих существенное значение для совершенствования системы учетно-аналитического обеспечения сельскохозяйственной организации.

Ключевые слова: сельское хозяйство, затраты, себестоимость, калькулирование, поопроцесный метод.

Сельское хозяйство является одной из приоритетных отраслей российской экономики, развитие которой поддерживается государством на всех уровнях. Для Ставропольского края сельское хозяйство играет ключевую роль в развитии экономики региона. Сельское хозяйство края специализируется на выращивании растениеводческой продукции, приоритетное значение отдано зерновым и зернобобовым (рис. 1, см. ниже). По объему валовых сборов зерна в хозяйствах всех категорий Ставропольский край занимает 3 место в РФ, сахарной свеклы – 10 место, семян подсолнечника – 10 место, картофеля – 35 место, овощей – 13 место. За период с 2015 по 2018 гг. можно выделить рост валового сбора зерновых и зернобобовых культур в 2016 и 2017 гг. Эта тенденция характерна как для регионов России в целом, так и для Ставропольского края в частности. Наряду с уменьшением валового сбора отдельных зерновых культур, следует отметить рост сборов подсолнечника. Высокие показатели Ставропольского края говорят о стабильном развитии сферы сельского хозяйства региона, что еще раз подчеркивает важность экономических исследований в этой области.

На эффективность растениеводства оказывает влияние ряд факторов, среди которых можно выделить рост урожайности, уменьшение потерь выращиваемой продукции, снижение себестоимости при сохранении качества.

Себестоимость продукции выступает не просто одним из важнейших показателей, к его контролю стремится любой экономической субъект, и он рассматривается как элемент учетно-аналитической системы, результативность которой определяет эффективность работы организации.



Р и с . 1. Валовой сбор основных сельскохозяйственных культур растениеводства в Ставропольском крае, тыс. тонн

Цель исследования – совершенствование теоретических и организационно-методических аспектов учета затрат и калькулирования на примере продукции растениеводства.

Задачи исследования заключаются в том, чтобы выявить и обосновать влияние особенностей технологического процесса на объекты учета затрат и методику калькулирования на примере производства растениеводческой продукции, разработать предложения по совершенствованию процесса калькулирования себестоимости продукции растениеводства, которые будут способствовать более точному и достоверному расчету.

Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Ставропольского края.

Исследованиям в области совершенствования современных систем учета затрат, методик калькулирования себестоимости продукции и управленческого учета в целом посвящены труды отечественных ученых: С.В. Булгаковой [2], М.А. Вахрушиной [3], В.В. Говдя [4], Е.И. Костюковой [5] и др. Исследованиям проблем учета затрат и калькулирования себестоимости в сельском хозяйстве посвящены работы М.З. Пизенгольц [6], В.А. Пипко [7], Л.И. Хоружий [8] и др.

Однако многие вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства требуют дополнительного изучения. Многие теоретические разработки до сих пор не применяются в практической деятельности растениеводческих организаций. Таким образом, требуется совершенствование существующего методического инструментария с учетом особенностей вида деятельности для целей достоверного отражения затрат и результатов хозяйствования в сельском хозяйстве.

Для определения места себестоимости в системе учетно-аналитического обеспечения работы сельскохозяйственного предприятия необходимо рассмотреть организационно-методические основы формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данные основы, представленные на рис. 2, необходимы для выявления и обоснования

влияния особенностей технологического процесса на объекты учета затрат и процесс калькулирования продукции растениеводства.



Р и с .2. Организационно-методические основы формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в растениеводстве

На рис. 2 представлены организационно-методические основы формирования системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции растениеводства, которые необходимы для формирования такой системы, которая будет отвечать всем особенностям технологического процесса, что позволит получать релевантную информацию о процессе формирования себестоимости и принимать эффективные экономические решения по управлению затратами и себестоимостью продукции растениеводства. Данная схема показывает, что этапы технологического процесса в растениеводстве определяют выбор объектов калькулирования и порядок расчета себестоимости.

Осуществление производственных затрат происходит неравномерно и в разное время года. Объектами калькулирования в растениеводстве выступают: основная продукция (озимые зерновые, подсолнечник, сахарная свекла, овощи открытого и закрытого грунта и т.д.); сопряженная продукция (если производство дает несколько видов основной продукции); побочная продукция (солома, ботва и др.), а также незавершенное производство, с которым связаны затраты под урожай будущих лет (затраты на посев, внесение удобрений и т. д.), т. е. затраты, оставшиеся на конец года и подлежащие переносу на следующий год.

Специфика технологического процесса обуславливает выбор попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости

продукции. Возможность одновременного получения основной, сопряженной и побочной продукции определяет вариативность выбора способа исчисления себестоимости.

Рассматривая особенности калькулирования растениеводческой продукции, необходимо исследовать сущность и поведение затрат, формирующих себестоимость. Порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в растениеводстве определен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792. В рекомендациях представлена классификация производственных затрат для целей бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях [1]. В данной классификации затраты группируются по различным признакам, выбор которых определяется характером поставленной руководством задачи.

С нашей точки зрения, особого внимания заслуживают классификации затрат по типологическим признакам «по способу включения в себестоимость продукции» и «зависимость от изменения деловой активности». По способу включения в себестоимость продукции выделяют прямые и косвенные затраты, отличия которых состоят в возможности прямого отнесения затрат на конкретные объекты калькулирования (прямые затраты) или необходимости выбора базы распределения затрат для отнесения на объекты калькулирования (косвенные затраты).

В зависимости от характера связи затрат и деловой активности различают переменные и постоянные затраты. При наличии связи между изменением величины затрат и показателями деловой активности затраты определяют как переменные, при отсутствии такой связи затраты характеризуют как постоянные.

Таким образом, для целей поиска резервов снижения себестоимости продукции нужно ориентироваться в большей степени на прямые и переменные затраты, так как именно они зависят от объема производства, а постоянные затраты организация несет при любом объеме производства.

В приведенном ниже примере экономический субъект занимается выращиванием нескольких видов продукции растениеводства: озимых зерновых, картофеля, подсолнечника. Проведем классификацию затрат на примере себестоимости озимой пшеницы (табл. 1, см. ниже).

Стоимость сырья и материалов (семена, топливо, удобрения, средства защиты растений); услуги вспомогательных производств; оплата работ и услуг сторонних организаций, а также заработная плата производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды являются переменными затратами (их величина зависит от объема продукции растениеводства) и прямыми затратами (эти затраты относятся на конкретные объекты калькулирования, под которыми понимается производимая продукция).

Таблица 1

Классификация затрат по признакам «способ включения в себестоимость» и «зависимость от объема производства»

Наименование статей и элементов затрат	Прямые		Косвенные	
	переменные затраты	постоянные затраты	переменные затраты	постоянные затраты
Семена и посадочный материал	18626			
в т.ч. элитные	5342			
Топливо и электроэнергия на технологические цели	24597			
Удобрения минеральные	3083			
Удобрения органические	+			
Химические средства защиты растений	1849			
Услуги вспомогательных производств:	6530			
- ремонтные мастерские	3500			
- автогараж	1860			
- водоснабжение	750			
- электроснабжение	420			
Работы и услуги сторонних организаций				
-затраты на страхование	12690			
Оплата труда производственных рабочих и отчисления:	29275			
- оплата труда постоянных работников	15250			
- оплата труда сезонных работников	4225			
- оплата труда стимулирующего характера	1100			
-отчисления на социальные нужды	8700			
Содержание основных средств производства:		18603		
- арендная плата		4500		
- лизинговые платежи		2100		
- амортизация		12003		
Побочная продукция – 56 тыс. руб.				
Технологическая себестоимость – 115197 тыс. руб.				
Общепроизводственные расходы:				
- содержание основных средств общепроизводственного назначения				7900
- заработная плата сотрудников служб общепроизводственного назначения			8600	
- отчисления на социальные нужды			2580	
- прочие расходы			1354	
Сокращенная производственная себестоимость – 135631 тыс. руб.				
Общехозяйственные расходы				14154
Производственная себестоимость – 149785 тыс. руб.				
Расходы на продажу				4204
Полная себестоимость – 153989 тыс. руб., выход продукции – 242920 ц, полная себестоимость 1 ц – 633,90 руб.				

Величина затрат на содержание основных средств, к которым относятся арендная плата, лизинговые платежи, амортизация производственного оборудования, не зависит от изменений объемов производства, поэтому данные затраты являются постоянными. Поскольку они связаны с производством озимых зерновых, поэтому представляют собой прямые затраты.

Общепроизводственные расходы являются косвенными, т. е. требующими распределения между видами производимой продукции. При этом в их составе выделяются переменные (заработная плата сотрудников служб общепроизводственного назначения, отчисления на социальные нужды, прочие расходы) и постоянные (содержание основных средств общепроизводственного назначения) расходы.

Общехозяйственные расходы и расходы на продажу необходимо распределить между всей продукцией, производимой хозяйством, следовательно, эти затраты являются косвенными, а также постоянными, так как они не зависят от величины объемов производства.

Менеджмент любого экономического субъекта заинтересован в снижении величины себестоимости при сохранении качества производимой продукции. С позиции управления прямые переменные затраты, связь которых с технологическим процессом является наиболее тесной, можно определить как контролируемые затраты. Это означает, что анализ этих затрат и поиск возможностей их снижения должны быть осуществлены в первую очередь при решении задач нахождения резервов снижения себестоимости.

Предложенная классификация позволяет контролировать процесс формирования себестоимости продукции, отслеживать, на каком этапе и какие затраты оказывают наибольшее влияние на себестоимость продукции. Классификация затрат может быть использована для определения различных видов себестоимости культур растениеводства.

Данная классификация затрат положена в основу модернизированной формы калькуляционного листа исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства.

Фактическая калькуляция составляется в конце отчетного периода на основе фактически произведенных и документально подтвержденных затрат и, как правило, содержит также плановые значения статей затрат в целях оперативного выявления отклонений. Предлагаемая модернизированная форма калькуляционного листа отличается от применяемых ранее выделением отклонений фактических значений затрат от плановых. Это позволит добиться большей аналитичности данного документа и обеспечения руководства необходимой информацией для принятия эффективных управленческих решений (табл.2, см. ниже).

Таблица 2

Модернизированная форма калькуляционного листа исчисления фактической себестоимости озимой пшеницы

1. Состав и структура затрат

№ п/п	Статьи затрат	Корр. счет	Фактические затраты всего, тыс. руб.	Затраты на 1 ц, руб.		Отклонение на единицу (+;-)
				Фактические	плановые	
1.	Сырье	10				
1.1	Основные материалы:	10.1	23558	103,97	94,77	+9,20
1.2	- семена и посадочный материал покупные	10.1.1	5342	23,99	21,71	+2,28
1.3	-семена и посадочный материал собственного производства	10.1.2	13284	55,68	54,30	+1,38
1.4	- удобрения минеральные	10.1.3	3083	13,69	10,82	+2,87
1.5	- удобрения органические	10.1.4	-	-	-	0
1.6	Химические средства защиты растений	10.1.5	1849	10,61	7,94	+2,67
2.	Топливо и электроэнергия на технологические цели	10.3	24597	104,06	102,06	+2,00
3.	Услуги вспомогательных производств:	23	6530	29,88	25,73	+4,15
3.1	- водоснабжение	23.1	750	4,08	3,80	+0,28
3.2	- автогараж	23.2	1860	9,66	9,20	+0,46
3.3	- ремонтные мастерские	23.3	3500	14,41	11,00	+3,41
3.4	- электроснабжение	23.4	420	1,73	1,73	0
4	Работы и услуги сторонних организаций	76	12690	36,11	36,11	0
4.1	-затраты на страхование	76	12690	36,11	36,11	0
5.	Оплата труда производственных рабочих	70	20575	85,40	79,82	+5,58
6.	Отчисления на социальные нужды	69	8700	36,45	34,94	+1,51
7.	Содержание основных средств производства:	x	18603	78,58	78,58	0
7.1	- амортизация	02	12003	51,42	51,42	0
7.2	- арендная плата	76	4500	18,52	18,52	0
7.3	- лизинговые платежи	76	2100	8,64	8,64	0
8.	Побочная продукция (за вычетом)	10.10	56	0,23	0,23	0
9.	Технологическая себестоимость	x	115197	474,22	451,78	+22,44
10	Общепроизводственные расходы:	25	20434	84,12	75,45	+8,67
10.1	- содержание основных средств общепроизводственного назначения	25	7900	32,52	29,60	+2,92
10.2	- заработная плата сотрудников служб общепроизводственного назначения	25	8600	35,40	30,87	+4,53
10.3	- отчисления на социальные нужды	25	2580	10,63	9,41	+1,22
10.4	- прочие расходы	25	1354	5,57	5,57	0
11	Сокращенная производственная себестоимость	X	135631	558,34	527,23	+31,11
12	Общехозяйственные расходы	26	14154	58,26	51,11	+7,15
13	Производственная себестоимость	X	149785	616,6	578,34	+38,26
14	Расходы на продажу	44	4204	17,30	11,94	+5,36
15	Полная себестоимость	X	153989	633,90	590,28	+43,62

2. Корректировка плановой себестоимости продукции до уровня фактической, руб.

№ п/п	Наименование продукции	Фактическая себестоимость		Себестоимость в плановой оценке		Сумма корректировки себестоимости		
		единицы продукции, руб.	всей продукции, тыс.руб.	единицы продукции, руб.	всей продукции, тыс. руб.	"+" "-"	единицы продукции, руб.	всей продукции, тыс. руб.
1.	Озимая пшеница	633,9	153989	590,28	143392	+	43,62	10597

3. Списание калькуляционной разницы

№ п/п	Направления использования продукции, включая ее остаток	Количество, ц	Калькуляционная разница ("+" доценка, "-" сторнирование), тыс. руб.	Корреспондирующий счет, дебет
1.	Продано	227285	9914,00	90.1 «Продажи»
2.	Отправлено на переработку	-	-	-
3.	Остаток на складе	15635	683,00	43.1 «Озимая пшеница»

Контроль отклонений является еще одним важным направлением на пути снижения себестоимости продукции. Недостаточно вести учет отклонений, важно разобраться в причинах их возникновения. Представленный модернизированный калькуляционный лист демонстрирует наибольшее отклонение фактической себестоимости от плановой за счет перерасхода затрат на: 1) семена и посадочный материал (3,66 руб. на 1 ц); 2) удобрения (2,87 руб. на 1 ц); 3) средства защиты растений (2,67 руб. на 1 ц); 4) затрат на оплату труда производственных рабочих (5,58 руб. на 1 ц). Эти затраты являются переменными и прямыми, т. е. с точки зрения управления они являются контролируруемыми. Причинами возникших отклонений могли стать как нерациональное использование имеющихся ресурсов, так и незапланированное повышение цен поставщиков на материалы. Результатом рассмотрения причин должна стать выработка конкретных решений, направленных на то, чтобы не допустить подобных отклонений в будущем, либо пересмотр плановых значений затрат.

Калькуляционная статья «Заработная плата сотрудников служб общепроизводственного назначения» также характеризуется значительным отклонением фактических затрат от плановых (4,53 руб. на 1 ц), данный вид затрат относится к косвенным и переменным. Для сокращения выявленных отклонений необходимо рассмотреть не одну калькулируемую культуру, а группу культур, между которыми происходит распределение данных затрат. В этом случае речь идет о повышении эффективности производства продукции растениеводства в целом.

Общехозяйственные и коммерческие расходы – это расходы, которые находятся в наименьшей зависимости от технологического процесса. Они являются косвенными и постоянными затратами. Для целей повышения

эффективности деятельности также требуется анализ и поиск путей их снижения.

Классификация затрат и модернизированный калькуляционный лист – это составляющие системы управленческого учета экономического субъекта, нацеленной на формирование релевантной информации для принятия эффективных управленческих решений по максимизации прибыли. Данные элементы системы связаны с расходами экономического субъекта, следовательно, имеют важное значение для управления финансовым результатом деятельности организации.

Отличительными особенностями предлагаемых подходов к калькулированию себестоимости являются: 1) рассмотрение себестоимости в разрезе статей затрат, классифицированных по признакам: «по способу включения в себестоимость продукции» и «зависимость от изменения деловой активности», что позволяет на этапе расчета себестоимости анализировать, какие затраты в наибольшей степени оказывают влияние на себестоимость конкретной культуры, выделять те из них, которые в большей степени являются контролируемыми; 2) определение статей затрат, по которым величина отклонений фактических значений от плановых требует детального анализа в силу значительности размера таких отклонений. Данные возможности служат инструментами не только контроля, но и поиска резервов снижения себестоимости сельскохозяйственных культур.

Список литературы

1. Российская Федерация. Министерство сельского хозяйства. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792 .– Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 06.12.2019).
2. Булгакова С.В. Управленческий учёт: учебник. Воронеж : ИПЦ ВГУ, 2015. 370 с.
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. – 8-е изд. Москва : Национальное образование, 2013. 672 с.
4. Говдя В.В. Организация управленческого учета в аграрных формированиях: методология и практика / В.В. Говдя, С.А. Иванова // Экономика и предпринимательство. 2016. № 9 (74). С. 650–655.
5. Костюкова Е.И. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы / Е.И. Костюкова [и др.]. Санкт-Петербург: Лань, 2015. 368 с.
6. Пизенгольд М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / М.З. Пизенгольд. М.: Финансы и статистика, 2004. 488 с.
7. Пипко В.А. Учет производства и калькулирование себестоимости продукции в условиях агробизнеса: учебное пособие. М.: Инфра-М, 2010. 208 с.
8. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.

Об авторах:

ФЕСЬКОВА Марина Викторовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский управленческий учет», ФГБОУ ВО Ставропольский государственный аграрный университет, г. Ставрополь, e-mail: marina.feskova@mail.ru, ORCID: 0000-0002-5913-2070, Spin-код: 9953-9236.

КЕМПФ Андрей Александрович – аспирант, кафедра «Бухгалтерский управленческий учет», ФГБОУ ВО Ставропольский государственный аграрный университет, г. Ставрополь, e-mail: andreas26rus@mail.ru, ORCID: 0000-0003-4370-2486, Spin-код: 7246-0874.

FEATURES OF THE ACCOUNTING PROCESS OF COST FORMATION OF AGRICULTURAL PRODUCTS

M.V. Feskova¹, A.A. Kempf²

^{1,2} FSAOU VO “Stavropol State Agrarian University”, Stavropol

The purpose of the study is to improve the theoretical and organizational and methodological aspects of cost accounting and calculation using the example of crop production. The article analyses organizational and methodological foundations of a cost formation in accounting system and according to the classification based on the “method of inclusion in the production cost” and “dependence on production volume”, which serves as the basis for the development of a modernized form of a calculation sheet for calculating the actual cost of production on the example of winter wheat. These proposals are actual for obtaining relevant information about the process of generating costs and making effective economic decisions on managing costs, costs of crop production and the financial results of agricultural economic entities.

Keywords: *agriculture, costs, cost, calculation, process method.*

About the authors:

FES"KOVA Marina Viktorovna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting Management Accounting, FSBEIHE Stavropol State Agrarian University, Stavropol, e-mail: marina.feskova@mail.ru

KEMPF Andrej Aleksandrovich – Postgraduate student, Department of Accounting Management Accounting, FSBEIHE Stavropol State Agrarian University, Stavropol, e-mail: andreas26rus@mail.ru

References

1. The Russian Federation. Ministry of Agriculture. Guidelines for the accounting of costs of production and calculation of the cost of production (work, services) in agricultural organizations: approved. by order of the Ministry of Agriculture of the Russian Federation dated 06.06.2003 N 792. – Access from the consultant-plus legal system “Consultant Plus” (accessed: 12/06/2019).
2. Bulgakova S.V. Management accounting: textbook. Voronezh: CPI VSU, 2015. 370 p.
3. Vakhrushina M. A. Accounting management accounting: textbook. - 8th ed. Moscow: National Education, 2013. 672 p.
4. Govdya V.V. Organization of management accounting in agricultural formations: methodology and practice / V.V.Govdya, S.A. Ivanova // Economics and entrepreneurship. 2016. No. 9 (74). P. 650–655.
5. Kostyukova E.I. Cost accounting, calculation, budgeting in the manufacturing sectors / E.I. Kostyukova [et al.]. St. Petersburg: Doe, 2015. 368 p.
6. Piesengolz M.Z. Accounting in agriculture: textbook. M.: Finance and Statistics, 2004. 488 p.
7. Pipko V.A. Production accounting and production costing in agribusiness: a training manual. M: Infra-M, 2010. 208 p.
8. Khoruzhiy L.I. Problems of theory, methodology, methodology and organization of management accounting in agriculture. M.: Finance and Statistics, 2004. 496 p.