



Управленческие аспекты калькуляции себестоимости продукции

*Тхамокова Светлана Мугадовна,
кандидат экономических наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет» Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета имени В.М.
Кокова, г. Нальчик*

E-mail: svetatch76@mail.ru

Аннотация. Данная статья посвящена управленческим аспектам калькуляции себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях. Рассмотрены основные проблемы исчисления себестоимости продукции основного молочного стада крупного рогатого скота, проанализирована эффективность ее производства.

Ключевые слова: управленческий учет, себестоимость, калькуляция, затраты, производственный учет, выход продукции, продукция молочного скотоводства, система «директ-костинг», эффективность производства.

Себестоимость, рассчитанная путем распределения всех затрат на производство данной продукции пропорционально базисной массе каждого вида продукции одноименной группы является разной, то есть издержки производства при этом дифференцированы с учетом качества продукции.

Важное значение при исчислении себестоимости продукции сельского хозяйства имеет учет информационных потребностей системы управления эффективностью производства [1, с.12].

Для этого необходимо пользоваться различными способами калькуляции с целью получения многовариантности себестоимости для решения различных задач управления: анализа эффективности производства, прогнозирования цен, результатов будущих производств, оценки товарных запасов, затрат на потребление средств труда собственного производства и т.д.

Нерешенным вопросом при калькуляции себестоимости остается проблема исчисления себестоимости продукции основного молочного стада крупного рогатого скота. В соответствии с действующими Методическими рекомендациями Минсельхоза РФ (2003 г.) себестоимость продукции в молочном скотоводстве исчисляются следующим образом.

Из общей суммы затрат на содержание молочных коров исключают стои-

мость побочной продукции, а оставшиеся затраты распределяют между основной и сопряженной продукцией в соответствии с нормами расхода обменной энергии кормов: на молоко – 90%; на приплод – 10%. Такую методику научно обоснованной признать трудно, так как в указанном соотношении могут распределяться только затраты на корма, а не все разнородные затраты.

Основным направлением повышения объективности показателей себестоимости продукции молочного скотоводства является организация производственного учета по фазам (периодам, циклам) производства и по статьям затрат начисления и учета амортизации по данным видам основных средств, учета выхода не только молока и приплода, но и прироста продуктивного скота или же веса выбракованных животных в расчете на 1 год, так как он восстанавливается путем воспроизводства основного стада за счет ремонтного молодняка и прироста животных.

Приведем пример расчета себестоимости продукции молочного скотоводства и проанализируем эффективность ее производства в таблице 1.

Результаты, в таблице 1, показывают, что методы калькуляции себестоимости, полного учета затрат и выхода продукции оказывают существенное влияние на такие показатели эффективности производства, как себестоимость продукции, маржинальный доход, прибыль и уровень рентабельности.

При использовании действующего метода, а также прежнего коэффициентного метода, получается: в первом случае неоправданно высокая себестоимость 1 головы приплода (1842 руб.), во втором – высокая себестоимость 1 ц молока (959,2 руб.). Это происходит не только из-за научной несостоятельности указанных методов, но и из-за отсутствия учета амортизации стоимости данной группы животных и полного учета полученных от них всех видов продукции. Наиболее обоснованной является методика, при которой общие затраты на виды продукции (объекты калькуляции) распределяются пропорционально содержания в них валовой энергии в МДж. Данная методика более объективна как для оценки товарных запасов, так и для анализа окупаемости затрат продукцией, а также является более предпочтительной, отвечающей поставленным менеджерами стратегическим и тактическим задачам управления производством.

Что касается третьего варианта калькуляции себестоимости, то объективное распределение издержек между видами продукции пропорционально стоимости продукции по ценам реализации является спорным, так как эти цены не соответствуют принципу возникновения издержек. Поэтому себестоимость, исчисленная данным методом, не может служить основой для аграрной политики цен. Этой политике с наибольшей степенью объективности отвечает себестоимость продукции, исчисленная последним (четвертым) методом.

Таблица 1

Расчет себестоимости продукции молочного скотоводства и анализ эффективности ее производства

№ п/п	Показатели	Исходные и расчетные показатели в зависимости от варианта калькуляции по:			
		действующему методу (пропорциональный)	коэффициентному методу	предлагаемому методу на основании	
				стоимостных пропорций	энергетических пропорций
1	Выход продукции:				
	а) молоко, ц	24 311	24 311	24 311	24 311
	б) приплод, гол/ц	<u>524</u> 149	<u>524</u> 149	<u>524</u> 149	<u>524</u> 149
	в) прирост (или масса выбракованных коров в расчете на 1 год), ц	-	-	385	385
	г) навоз, т	3240	3240	3240	3240
2	Общие затраты, тыс.руб.:				
	а) без амортизации стоимости животных	6586	6586	-	-
	б) с учетом амортизации стоимости животных	-	-	6721	6721
3	Себестоимость, руб.:				
	а) 1 ц молока	941,0	959,2	940,9	941,2
	б) 1 гол. приплода	1842,0	1789	1689,3	1696,0
	в) 1 ц прироста	-	-	1224,7	1206,0
4	Стоимость продукции по продажным (покупным) ценам, тыс. руб.:				
	а) молока	9987	9987	9987	9987
	б) приплода	842	1260	1103	1103
	в) прироста	-	-	807	807
	г) навоза	80	80	80	80
5	Переменные затраты на производство продукции, тыс. руб.	6125	6125	6357	6357
6	Маржинальный доход, тыс. руб.				
	а) всего	4399	4399	4964	4964
	б) на 1 корову	8,1	8,1	9,2	9,2
	в) на 1 чел.- час	0,0071	0,0071	0,008	0,008
7	Постоянные расходы, тыс. руб.	364	364	364	364
8	Прибыль, тыс. руб.	4035	4035	4600	4600
9	Уровень рентабельности,%	61,3	61,3	68,4	68,4
10	Прибыль (+), убыток (-) от производства, руб.:				
	1 ц молока	99,0	152,0	170,1	169,8
	1 гол. приплода	- 236,3	616,7	416,4	409,7
	1 ц прироста	-	-	871,4	890,1

Примечание: количество голов коров – 540; прямые затраты труда в молочном скотоводстве – 620 тыс. чел.-час.

Вместе с тем третий вариант может быть использован при анализе эффективности производства продукции молочного скотоводства. Вопрос о выборе тех или иных методов калькуляции себестоимости продукции должен решаться в организации самостоятельно в зависимости от принятой модели производственного учета затрат, производственно-финансовой стратегической и учетной политики.

Для перехода от системы учета полного распределения к системе учета ограниченной себестоимости, а также анализа маржинального дохода и прибыли считаем оправданным исчисление себестоимости продукции сельского хозяйства оперативно-расчетным путем по прямым, переменным и совокупным затратам [2, с. 19].

В условиях реальной конкуренции инструментом достижения стратегических целей любого предприятия, в том числе предприятия сферы АПК, является создание эффективной системы управления затратами, формируемыми в системе управленческого учета, так как с этим показателем тесно связана себестоимость продукции (работ, услуг).

В себестоимости продукции, как в синтетическом показателе, отражаются многие стороны финансовой и хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит размер прибыли и уровень рентабельности.

Чем экономичнее организация использует свои ресурсы, тем выше эффективность процесса производства. Вопросы формирования себестоимости и выбора метода учета затрат занимают в управленческом учете одно из центральных мест, так как именно эта информация должна давать возможность определения и анализа тенденций изменения величины затрат с целью оценки и интерпретации учетных данных, принятия внутренними пользователями своевременных и эффективных управленческих решений.

Между тем сложившаяся методология учета затрат в сфере АПК не отвечает вышеуказанным требованиям. Отметим основные недостатки организации управленческого учета затрат на предприятиях АПК.

Во-первых, ей присущи упрощения в учете, которые неоправданны в условиях рынка, ведут к низкой степени достоверности, объективности информации о показателях себестоимости, не обеспечивают контроль расходов по объектам учета и местам возникновения.

Во-вторых, существующие отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предприятий сферы АПК предусматривают деление затрат только по экономическим элементам. Такая классификация затрат отражает лишь виды расходуемых ресурсов и далеко не полностью охватывает места возникновения и направления использования затрат

(видов деятельности, технологических процессов, видов работ, групп продукции и др.).

В-третьих, отсутствие методик по учету и распределению накладных расходов на предприятиях АПК приводит, с одной стороны, к искажению себестоимости отдельных видов продукции и, как следствие, неправильным управленческим решениям. С другой стороны, высокая доля накладных расходов в структуре себестоимости продукции не позволяет менеджерам использовать прогрессивные методы управления, в частности управление на базе метода учета затрат по системе «директ-костинг».

В настоящее время для организаций сферы АПК существуют три подхода к распределению затрат в условиях поперечного метода калькулирования себестоимости, наиболее часто применяющегося предприятиями сферы АПК [3, с. 21]:

- выделяется одна статья прямых затрат (чаще всего трудозатраты), и применяется один коэффициент распределения косвенных расходов;
- выделяется несколько статей прямых затрат (прямые трудозатраты, расходы, связанные с процессом оказания той или иной услуги и так далее) и выбирается один коэффициент распределения косвенных расходов;
- выделяется несколько статей прямых затрат и рассчитывается несколько коэффициентов распределения косвенных расходов.

При этом организация управленческого учета в целом и процесса калькулирования себестоимости в частности не регламентированы нормативными актами и являются внутренним делом каждого предприятия.

В-четвертых, часто в практике имеют место случаи, когда при распределении затрат вспомогательных подразделений на одном и том же предприятии аналогичные по характеру работ цеха, службы, производственные участки применяют различные базы распределения, а выбор количественного показателя в качестве базы распределения носит стихийный и экономически необоснованный характер.

В-пятых, недоступность информации о формировании себестоимости, которая является основой прогнозирования и управления производством, и о фактических затратах на производство, являющихся базой для определения продажной цены, объема материально-производственных запасов в целях обеспечения непрерывного процесса производства и т.д., приводит к несвоевременному выявлению непроизводственных расходов, невозможности разработки и реализации мер по их недопущению, определению оптимального объема выпуска продукции и, как результат, к снижению эффективности работы хозяйствующего субъекта в целом.

В-шестых, существующая на ряде предприятий АПК система документо-

оборота показывает, что многочисленные отраслевые формы управленческой отчетности, с одной стороны, дублируют одни и те же показатели, а с другой стороны, не всегда предоставляют возможность расшифровать отдельные позиции затрат.

Для отражения первичной информации по хозяйственным операциям в сельскохозяйственных организациях используются формы документов старого образца, разработанные еще в период плановой экономики, что зачастую не обеспечивает выделение необходимой аналитики при регистрации первичных документов и влечет на последующих стадиях обработки данных ее потерю.

Существующие средства автоматизации учета сельскохозяйственных организаций не позволяют построить сквозной учет затрат и доходов в необходимых ракурсах не только в рамках всей отрасли, но даже внутри одного предприятия. Это связано с пока нереализованной возможностью агрегации данных в едином информационном пространстве и формирования показателей, требуемых для анализа рентабельности отдельных видов деятельности отрасли и позволяющих обосновать тарифы на продукцию.

Среди основных направлений совершенствования учета затрат в сельскохозяйственных организациях следует назвать следующие:

- автоматизация учета;
- детализация статей затрат и оперативность учета в системе автоматизированного учета;
- совершенствование бюджетирования.

Для достижения возможности детального представления информации по отдельной статье затрат, даже по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, приоритетными задачами в организации информационно-аналитической поддержки управления затратами в сельскохозяйственных организациях должны быть:

- а) подготовка управленческой отчетности, направленной на выявление способов использования резервов по повышению экономической эффективности;
- б) целесообразность проведения мероприятий по снижению затрат и планирование этих мероприятий;
- в) обеспечение руководителей и специалистов инструментарием для планирования мероприятий по снижению затрат;
- г) изменение структуры затрат в долгосрочной перспективе в различных областях управления предприятием (в основном во вспомогательном производстве, логистике, техническом обслуживании и ремонте, управлении персоналом).

Необходимым условием снижения технологически обусловленных затрат является постоянная актуализация технологических норм и нормативов и разра-

ботка методов снижения непроизводительных затрат, примерами которых являются затраты на брак; затраты, связанные с хранением излишков; затраты, связанные с хранением оборудования, признанного избыточным; затраты, связанные с выплатой заработной платы в периоды простоя предприятия, и т.д.

Кроме того, особое значение должен иметь оперативный учет затрат, чтобы в ответ на внешние изменения (например, такие как падение рыночных цен на те или иные продукты или снижение заказов), вовремя принять соответствующие управленческие решения.

Для того чтобы такая схема действовала, в первую очередь необходимо:

- разработать прозрачную и гарантированную руководством схему мотивации;
- разработать и закрепить в организационно-распорядительной документации механизм привлечения работников различных подразделений для участия в оперативном учете затрат;
- присвоить данной категории работ статус, позволяющий серьезно воспринимать их руководителями среднего звена.

Все это позволит создать механизм формирования качественной информации о текущих затратах, влияющей на формирование конечного результата деятельности предприятия.

Для реализации технических настроек по учету затрат необходимо в первую очередь в сельскохозяйственных организациях [3, с. 23]:

- регламентировать способы и порядок учета затрат;
- установить структуру статей затрат;
- определить методы калькулирования себестоимости, базы распределения косвенных затрат;
- разработать формы первичных документов для отражения требуемой аналитики;
- разработать управленческие отчетные формы;
- построить оптимальный график документооборота, позволяющий собирать документы по затратам в сроки до закрытия отчетного периода.

Данные мероприятия являются основой для построения оптимальной системы калькулирования, создание и внедрение которой, позволило бы:

- повысить эффективность управления и прозрачность деятельности предприятия;
- вести учет и контроль расходования средств;
- значительно снизить издержки предприятия в целом;
- избавиться от неопределенности и застраховать будущие риски;
- стабилизировать деятельности организации.

Еще одной не менее важной рекомендацией является организация детали-

зированной постатейного учета затрат по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, поскольку от хорошо организованного аналитического учета затрат и выбора калькуляционных объектов зависит точность определения затрат. Это означает, что организация текущего учета затрат должна быть подчинена процессу калькулирования.

Литература:

1. Булычева Т.В. Развитие теории затрат и калькулирования себестоимости в современных условиях // Все для бухгалтера. – 2011. - №15.
2. Назарова В.В. Необходимость и пути совершенствования учета затрат в системе управления предприятиями сферы АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. - №3.
3. Юрьева Н.А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости // Все для бухгалтера, 2012, №11.