

А.А. УДОВИКОВА, Т.В. ФЕДОРОВА, Н.И. ЧУПАХИНА, А.Г. КОБЗЕВА

## МНОГОУРОВНЕВАЯ МОДЕЛЬ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

От правильности управления затратами на предприятиях агропромышленного производства зависит состояние сельского хозяйства. А так как оно является одним из ключевых звеньев формирования экономики страны в целом, то от всех вышеперечисленных компонентов зависит и эффективное функционирование государства. Формирование себестоимости служит необходимым условием для бесперебойной и объективной работы управленческого персонала организации путем донесения до него бухгалтерской информации по всем интересующим показателям предприятия поэтому, постановка многоуровневого учета затрат на предприятиях агропромышленного комплекса позволит не только охватить огромный объем бухгалтерской и управленческой информации, но и спланировать процесс движения ресурсов.

**Ключевые слова:** затраты на производство, центр финансовой ответственности, многоуровневый учет затрат, управленческая отчетность, статья затрат

**Введение.** В настоящее время агропромышленный комплекс является стратегически важным сектором национальной экономики. Данный сектор особо важен, так как основное его предназначение – обеспечить продовольственную безопасность страны.

Актуальность темы исследования объясняется тем, что, во-первых, на сегодняшний день аграрное производство является одним из основных звеньев формирования экономики сельского хозяйства государства.

Во-вторых, так как экономика всего государства, в целом, зависит от развития различных её составляющих, например, такого как сельское хозяйство, в частности молочное животноводство, необходимо чтобы этот механизм работал слажено и без сбоев. А в свою очередь, качественная деятельность предприятия зависит от того, насколько правильно организована структура управления и от контроля затрат на производство.

В-третьих, правильно организованная система бюджетирования дает возможность повышения эффективности управления, а именно совершенствует управление ресурсами, предугадывая возможные проблемы и соответствующим образом планируя будущие действия.

**Материалы исследования.** Контроль, планирование и учет затрат является важной задачей системы управления. Чем крупнее предприятие, тем сложнее обстоят дела с калькуляцией.

Зачастую расчет себестоимости становится трудоемким процессом. При этом планово – экономические службы используют в расчетах одни принципы и подходы, а бухгалтерия другие.

Многомерность учета затрат есть основа процесса калькулирования себестоимости. Это фундамент для построения общего информационного пространства, которое учитывает интересы всех групп пользователей. Элементы многомерного учета затрат представлены в таблице 1.

Учет затрат и выхода продукции животноводства ведут на субсчете 20.2 «Животноводство». Это счет по учету хозяйственных процессов, основной, операционный, калькуляционный. На рисунке 1 представим группировку затрат в животноводстве.

Учет затрат и выхода продукции в животноводстве ведут на соответствующих аналитических счетах по следующим статьям затрат.

Таблица 1- Элементы многоуровневого учета затрат

Элементы	Характеристика
Организационная единица	структурная единица или подразделение
Место возникновения затрат	организационная единица, в которой происходит первоначальное потребление производственных ресурсов, а так же по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства которое необходимо в целях контроля и управления затратами, организации внутреннего хозяйственного расчета
Центр финансовой ответственности	организационная единица, которая осуществляет определенный набор хозяйственных операций, способная оказывать непосредственное воздействие на расходы и доходы от этих операций и отвечающее за величину данных расходов или доходов
Вид деятельности	совокупность выполняемых организацией определенных технологических процессов для получения обособленного от других конечного продукта, работ, услуг, затраты по которому могут быть обособлены и который предназначен для дальнейшей реализации или использования внутри организации в других видах деятельности
Носители затрат	объект калькулирования себестоимости: - технологический процесс; - продукт; - работы; - услуги себестоимости, которых рассчитываются
Элемент затрат	первичный однородный вид используемых ресурсов, например материальных или трудовых
Статья затрат	группа затрат, которая характеризует процессы, необходимые для производства и реализации продукции и направления расходования ресурсов



Рис. 1. Статьи затрат в животноводстве

В дебет счета 20.2 «Животноводство» в течение года списывают фактические затраты на производство, а на кредит – выход продукции в оценке по плановой себестоимости. В конце года после исчисления фактической себестоимости на корреспондирующих операционных счетах в дебет счета 20.2 относят также отклонения по корреспондирующим счетам, а на кредит счета 20.2 – отклонения фактической себестоимости животноводческой продукции от плановой. В результате полученная продукция оказывается оцененной на уровне фактической себестоимости.

Из учтенных по дебету счета затрат вычитают стоимость навоза по нормативной себестоимости, стоимость шерсти-линьки по ценам возможного использования. Оставшиеся затраты распределяют в соответствии с расходом обменной энергии: 10% – на себестоимость приплода, 90% – на себестоимость молока.

К примеру, в таблице 2, учтенные затраты на счете «Основное молочное стадо» составили 1925000 руб. В течение года оприходованы:

Таблица 2 - Затраты на производство

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Молоко 6000 центнеров по плановой себестоимости 1 центнер 265 руб.	43.2	20.2	1590000
Приплод 190 голов массой 57 центнеров по плановой себестоимости 1 головы 1060 руб.	11	20.2	201400
Навоз 1000 тонн по нормативной стоимости	10, 20.1	20.2	25000
Итого по кредиту счета:			1816400

В таблице 3 представлено количество использованного молока за год.

Таблица 3 - Количество использованного молока в течение года

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Продано 5400 центнеров по плановой себестоимости	90	43.2	1431000
Выпоеено телятам 400 центнеров	20.2	43.2	106000
На общественное питание 100 центнеров	90	43.2	26500
В переработку 100 центнеров	20.3	43.2	26500

Для исчисления фактической себестоимости из учтенной суммы затрат исключаем стоимость побочной продукции:

1925000 руб. – 25000 руб. = 1900000 руб. – затраты приходящиеся на приплод (10% оставшейся суммы);

Фактическая себестоимость 1 головы приплода: 190000 руб./ 190 голов = 1000,0 руб.

Для определения общей суммы отклонений по приплоду из фактической суммы затрат вычитаем плановую себестоимость приплода:

190000 руб. – 201400 руб. = –11400 руб.

Таким образом, фактическая себестоимость приплода оказалась ниже плановой, и сумма отклонений должна быть списана методом «красное сторно».

Списываем отклонения по приплоду как, дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме», кредит счета 20.2 «Животноводство» –11400 руб.

Затраты приходящиеся на молоко:

1900000 руб. \* 90%: 100% = 1710000 руб., или 1900000 руб. – 190000 руб. = 1710000 руб.

Тогда фактическая себестоимость 1 центнера молока составит:

1710000 руб./ 6000 центнеров = 285,0 р.

Общая сумма отклонений по себестоимости молока составит:

1710000 руб. – 1590000 руб. = 120000 руб., а в расчете на 1 центнер молока:

120000 руб./6000 центнер = 20,0 руб.

Поскольку в течение года молоко было списано по плановой себестоимости, а фактическая себестоимость его выше плановой, то разница должна быть списана на соответствующие счета дополнительными проводками. В нашем случае по направлениям использования молока каждый центнер его должен быть оценен на 20,0 руб. выше. Таким образом, списание отклонений будет выглядеть как на таблице 4.

После списания отклонений на счете суммы оборотов по дебету и кредиту счета становятся равными, счет закрывается.

Таблица 4 - Списание отклонений по себестоимости молока

Направление списания	Списано молока, центнер	Отклонения, руб.		Корреспонденция счетов	
			108000	дебет	кредит
На реализацию	5400		8000	90	
Выпоено телятам	400		2000	20.2	
На общественное питание	100		2000	90	
В переработку	100		120000	20.3	
Итого	6000	2,305			20.2

На этот аналитический счет в молочном скотоводстве списывают затраты по содержанию телок и бычков всех возрастов, коров и бычков-производителей, волов, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм.

Объектом калькуляции является прирост живой массы этих животных, включая прирост павших. Масса прироста определяется путем прибавления к массе животных на конец отчетного периода массы всех выбывших животных и вычитания массы поступивших животных и массы животных на начало отчетного периода.

Из учетной суммы затрат исключают стоимость побочной продукции, а оставшуюся сумму затрат делят на количество полученного прироста живой массы.

Если учетная сумма затрат в течение года составила 256700 руб., стоимость побочной продукции 15650 руб., прирост живой массы 602 центнера в оценке по плановой себестоимости (410 руб. за 1 центнер) на сумму 246820 руб., то фактическая себестоимость 1 центнера прироста живой массы составит 400,42 руб. = (256700 руб. – 15650 руб.): 602 центнера.

Общая сумма отклонений будет равна: 256700 руб. – 15650 руб. – 246820 руб. = – 5770 руб. Эта сумма списывается на удорожание животных на выращивании и откорме: дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»; кредит счета 20–2 «Животноводство» 5770 руб.

Регистром, в котором обобщаются данные первичных документов, является лицевой счет (производственный отчет) подразделения, который должен включать:

1 раздел: затраты на производство по установленной номенклатуре;

2 раздел: выход продукции в оценке по плановой себестоимости (в конце года здесь отражаются калькуляционные разницы);

3 раздел: суммы оборотов по кредиту счета 20 для сверки с журналом-ордером и Главной книгой.

Операции оприходования продукции животноводства сопровождаются записями:

1. Дт 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство»; Кт 20.2 «Животноводство» – при оприходовании молока.

2. Дт 11 «Животные на выращивании и откорме»; Кт 20.2 «Животноводство» – при оприходовании приплода животных.

Побочная продукция животноводства (шерсть-линька, конский волос) приходят в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 10 «Материалы» по ценам возможной реализации или в условной оценке. Навоз приходят по нормативной себестоимости. Навоз, вывезенный и забуртованный на полях, приходуют в дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Удобрения», а внесенный в почву – в дебет счета 20.1 «Растениеводство».

Учет, контроль и анализ затрат по центрам ответственности – часть системы управления организацией, при помощи которой осуществляются измерение, оценка, сопоставление достигнутых результатов с плановыми заданиями по каждому производственному подразделению (центру ответственности). В центре ответственности происходит совмещение места возникновения затрат с ответственностью руководителя за результаты деятельности и отнесение отклонений от запланированных показателей на конкретного работника.

Основной целью центра ответственности является эффективность использования ресурсов, которая в молочном животноводстве характеризуется показателями: количество надоев молока, жирность молока, средний удой на 1 корову в сутки, себестоимость проданного молока, выручка от продажи, прибыль от продаж, затраты на 1 руб. товарной продукции, рентабельность продаж. Центрами ответственности в животноводстве будут являться: молочно-товарные фермы по производству молока и фермы по выращиванию телят.

Место возникновения затрат (издержек) представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы. Место возникновения затрат иногда может совпадать с центром ответственности, но чаще всего центр ответственности объединяет в себе несколько таких мест. Основное отличие их от центров ответственности состоит в том, что места возникновения затрат не всегда связаны с персональной ответственностью за величину, целесообразность и экономическую обоснованность издержек.

Для формирования информационной базы по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) на внутрихозяйственном уровне рекомендуется использовать следующие формы внутренней управленческой отчетности: отчет о производстве продукции (работ, услуг); отчет о затратах и себестоимости продукции (работ, услуг); отчет о продажах; отчет о доходах и расходах.

Вышеуказанные формы целесообразно заполнять как по каждой структурной единице (центру ответственности), так и в целом по предприятию. Руководитель организации должен назначать лиц, уполномоченных предоставлять информацию по формам внутренней управленческой отчетности. С целью оперативного отражения текущей ситуации и принятия соответствующих решений существующая управленческая отчетность должна включать дополнительный перечень показателей, представленный в таблице 5.

Таблица 5 - Дополнительные показатели управленческой отчетности по отрасли животноводства

Наименование отчета	Входящие в состав отчета показатели	Дополнительные показатели
Отчет о расходе кормов	Корма всего, молоко, сено	Расход кормов на 1 голову, 1 центнер продукции; Стоимость 1 кормо-единицы
Отчет о доходности продукции животноводства по видам продукции	Надой на 1 фураж. корову, среднесуточный привес	Себестоимость единицы продукции; Средняя цена реализации; Прибыль (убыток) от реализации
Расчет недополученной продукции животноводства	Отклонение фактических показателей от плановых	Плановый объем производства; Фактический объем производства; Средняя цена реализации; Сумма фактических доходов

Затраты на производство продукции животноводства группируются в аналогичном отчете. В молочном животноводстве сумма затрат исчисляется на 1 голову. Для мясного направления рационально производить расчет затрат на 1 центнер привеса. На основе данных отчета руководство

осуществляет контроль за правильностью отнесения затрат по видам продукции, выявляет причину отклонений, проводит анализ их влияния на выполнение текущих планов и финансовые результаты хозяйственной деятельности.

Основным видом расходов в животноводстве является расход кормов, первичный учет которых ведется в ведомости учета расхода кормов. Целесообразно дополнить отчет расчетными показателями, что позволит осуществлять планирование и нормирование затрат, объективно оценивать потребность в кормах и себестоимость производимой продукции.

Отчет о доходности продукции животноводства позволяет оценивать эффективность производства и оперативно принимать управленческие решения в случае отклонения от плановых показателей или снижения доходности производства. Составленный за год отчет показывает сезонность объемов производства продукции и изменение спроса, что позволяет осуществлять планирование затрат и доходов на среднесрочную перспективу

Используя данные о доходности и себестоимости по видам продукции, можно решать такие важные управленческие задачи, как оптимизация ассортимента производимой продукции, целесообразность принятия дополнительного заказа по скорректированным ценам, определение оптимального размера партии продукции для продажи.

Для планово-экономического отдела особое значение имеют данные об отклонениях от плановых объемов производства, что позволяет своевременно выявлять причину отклонений и принимать рациональное управленческое решение. С помощью отчета о недополученной продукции сельскохозяйственной организации осуществляется контроль производственного процесса на двух уровнях: на уровне подразделений и на уровне всего хозяйства.

Процесс управления затратами представлен на рисунке 2.

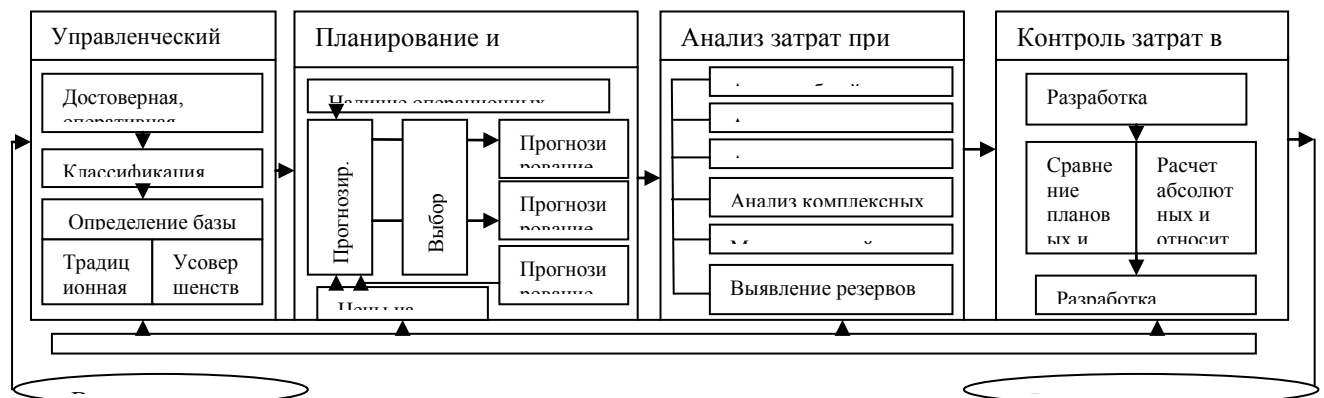


Рис. 2. Модель управления затратами сельскохозяйственных предприятий

Управление затратами начинается с анализа затрат с целью выявления существующих резервов по снижению себестоимости сельскохозяйственной продукции и исключению не эффективных затрат.

Многоуровневый (комплексный) подход к определению себестоимости позволяет определять этапы формирования затрат сельскохозяйственной продукции, тем самым, конкретизируя их, с учётом временного фактора.

На современном этапе успешно реализуется два основных подхода к формированию затрат:

1. Метод «от достигнутого». Его сущность заключается в том, что в качестве базы планирования используются затраты прошлого периода.

2. Метод «от производства». Его использование связано с оценкой производственно-ресурсного потенциала, имеющихся резервов и опирается на сложные экономико-математические методы.

**Выводы.** Итак, нами были предложены дополнительные показатели управленческой отчетности, которая подробно раскрывает информацию для руководителей и позволяет принимать более быстрые и правильные управленческие решения. С помощью этих отчетов можно всегда оценить влияние выручки, себестоимости, прибыли от продаж на увеличение или уменьшение чистой прибыли.

Таким образом, формирование информационной базы на внутрихозяйственном уровне в виде управленческой отчетности по центрам ответственности, будет способствовать развитию каждого из центров ответственности через соревнование между ними по достижению наилучшего результата, что в общем итоге положительно скажется на эффективности деятельности организации в целом.

#### Список литературы:

1. Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве [Электронный ресурс]: приказ Минсельхоза РФ от 2 февраля 2004 г. № 73 // Информационно-

правовой портал «Гарант». 2. Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций [Электронный ресурс]: приказ Минсельхоза РФ от 29 января 2002 г. №88 // Информационно-правовой портал «Гарант». 3. Об утверждении Методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций [Электронный ресурс]: приказ Минсельхоза РФ от 29 января 2002 г. №88 // Информационно-правовой портал «Гарант». 4. О Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве [Электронный ресурс]: письмо Минфина от 26 сентября 1996 г. № 83 (в ред. от 6 июня 2003 г. № 792) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф». 5. Лисович, Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК [Текст]: учеб. пособие / Г.М. Лисович. – 2-е изд. - М.: Изд-во Юнити, 2013. - 128 с. 6. Новицкий, В.О. Автоматизированные системы многомерного анализа [Текст]: учеб. пособие / В.О. Новицкий. – 2-е изд. - М.: Изд-во МГУПП - М, 2011. - 15 с.

**Bibliography (transliterated):** 1. Ob utverzhdenyyu Metodicheskyykh rekomendatsyy po uchetu zatrat v zhyvotnovodstve [Elektronnyy resurs]: prykaz Mynsel'khoza RF ot 2 fevralya 2004 h. No. 73 // Ynformatsyonno-pravovoy portal «Harant». 2. Ob utverzhdenyyu Metodicheskyykh rekomendatsyy po korrespondentsyy schetov bukhgalterskoho ucheta fyansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti sel'skokhozyaystvennykh orhanyzatsyy [Elektronnyy resurs]: prykaz Mynsel'khoza RF ot 29 yanvarya 2002 h. No.88 // Ynformatsyonno-pravovoy portal «Harant». 3. Ob utverzhdenyyu Metodicheskyykh rekomendatsyy po korrespondentsyy schetov bukhgalterskoho ucheta fyansovo-khozyaystvennoy deyatel'nosti sel'skokhozyaystvennykh orhanyzatsyy [Elektronnyy resurs]: prykaz Mynsel'khoza RF ot 29 yanvarya 2002 h. No.88 // Ynformatsyonno-pravovoy portal «Harant». 4. O Metodicheskyykh rekomendatsyyakh po planirovaniyu, uchetu i kal'kulyrovaniyu sebestoymosty produktsyy (rabot, usluh) v sel'skom khozyaystve [Elektronnyy resurs]: pys'mo Mynfyna ot 26 sentyabrya 1996 h. No. 83 (v red. ot 6 yunya 2003 h. No. 792) // Spravochnaya pravovaya sistema «Konsul'tant Plyus». Razd. «Zakonodatel'stvo». Ynform. bank «Versyya Prof». 5. Lysovykh, H.M. Bukhgalterskyy upravlencheskyy uchet v sel'skm khozyaystve y na pererabatyvayushchykh predpriyatyakh APK [Tekst]: ucheb. posobyе / H.M. Lysovykh. – 2-e yzd. - Moscow.: Yzd-vo Yunyty, 2013. - 128 p. 6. Novytskyy, V.O. Avtomatyzirovannyye systemy mnohomernogo analiza [Tekst]: ucheb. posobyе / V.O. Novytskyy. – 2-e yzd. - Moscow.: Yzd-vo MHUPP - Moscow, 2011. - 15 p.

Послунула (received) 31.03.2015

#### Відомості про авторів / About the authors

**Удовикова Алла Александровна** – кандидат економічних наук, доцент, ФГАОУ ВПО «Белгородський державний національний дослідницький університет» Старооскольський філіал (СОФ НІУ «БелГУ»), доцент кафедри економіки, інформатики та математики.

**Udovikova Alla Alexandrovna** - PhD, Associate Professor, FSAEI VPO "Belgorod State University" Stary Oskol Branch (SOF NIU "BSU"), assistant professor of economics, computer science and mathematics.

**Федорова Тат'яна Васильевна** – ФГАОУ ВПО «Белгородський державний національний дослідницький університет» Старооскольський філіал (СОФ НІУ «БелГУ»), асистент кафедри економіки, інформатики та математики.

**Fedorova Tatyana Vasilievna**- FSAEI VPO "Belgorod State University" Stary Oskol Branch (SOF NIU "BSU"), assistant chair of economics, computer science and mathematics.

**Чупахіна Наталія Ільїнічна** – доктор економічних наук, професор, Старооскольський технологічний інститут ім. А.А. Угарова (філіал) федерального державного автономного освітнього закладу вищого професійного освіти «Національний дослідницький технологічний університет «МІСіС», професор кафедри економіки та менеджменту.

**Chupahina Natalia Ilinichna** - Doctor of Economics, professor, Stary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ", Professor, Department of Economics and Management.

**Кобзева Анна Георгіївна** – Старооскольський технологічний інститут ім. А.А. Угарова (філіал) федерального державного автономного освітнього закладу вищого професійного освіти «Національний дослідницький технологічний університет «МІСіС», асистент кафедри економіки та менеджменту.

**Kobzeva Anna Gheorhiievna** - Stary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ", Assistant of the Department of Economics and Management.