

2.7. КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА ЗАТРАТ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ

Алибеков Ш.И., к.э.н., доцент СКФ РПА МЮ РФ;
Мисхожев Э.Р., к.э.н., аудитор компании «АФК-Аудит»

В статье рассматриваются проблемы организации управленческого учета в отраслях растениеводства на основе принципов классификационного моделирования. Разработаны и предложены к внедрению восемь классификационных моделей учета затрат, в каждой из которых объединены группы отраслей растениеводства по технологическим, организационно-экономическим и другим особенностям производства, которые оказывают определяющее влияние на систему учета затрат.

В последние десятилетия в экономической литературе усилилась тенденция к использованию метода информационного моделирования. Моделирование – это всякое научное познание, представляющее собой процесс конструирования моделей. Его можно представить как процесс выделения наиболее существенных свойств каких-либо объектов или явлений, модель же является отображением этих существенных свойств [7]. В этом главная отличительная черта моделирования от иных методов исследования.

Построение моделей и моделирование присуще всем наукам. В этом отношении не составляет исключения и бухгалтерский учет, который непосредственно связан не с самими объектами учета, а с их характеристикой, то есть с информацией об объектах, заключенной в первичной документации.

Современные теоретические концепции моделирования в бухгалтерском учете представлены в работах многих отечественных ученых-экономистов – Е.Е. Сиверса, Н.А. Блатова, Я.В. Соколова, Э.К. Гильде, В.Б. Ивашевича, А.А. Шапошникова и других.

Так, Е.Е. Сиверс и Н.А. Блатов создали комплексные модели учета хозяйственных операций для различных отраслей деятельности. Авторы сделали попытку найти то общее, что связывает и определяет организацию бухгалтерского учета в различных отраслях общественного производства, то есть построить общую модель учета [5].

Я.В. Соколов разработал новый методологический подход к описанию и решению проблем бухгалтерского учета. Автор предложил особый вид моделирования – параметрическое моделирование, или моделирование по параметрам входа и выхода системы [6]. В основу параметрических моделей положено понятие «черного ящика», широко применяемое в кибернетике, где входами и выходами служат отражаемые в учете количество поступаемых и отпускаемых товаров и их стоимость. Число моделей теоретически строго ограничено девятью.

Вопросы матричного моделирования бухгалтерского учета рассмотрены в работах В.Б. Ивашевича. Предложена принципиальная схема матричной модели информации об издержках производства. Матричная модель – форма наглядного представления характера преобразования информации о затратах для ее использования во внутреннем контроле и составлении внешней отчетности. Подобная форма представления информации позволяет упразднить дублирование в формировании показателей сводно-го учета затрат [2].

Впервые опыт построения моделей нормативного учета затрат в промышленности был обобщен Э.К. Гильде, который ввел в экономическую литературу термин «моделирование организации нормативного учета» и связанные с ним понятия. Разработанные модели автор назвал метаинформационными, так как они отражают не сам объект учета – производство, а его модель – организацию учета, в данном случае нормативного [1].

Влияние технологических и производственных особенностей на учет затрат производства на основе моделирования также исследовано в работах А.А. Шапошникова. Автор разработал классификационные модели учета затрат, отражающие влияние особенностей производства отраслей местной промышленности на организацию производственного учета [7]. В дальнейшем исследовании проблем моделирования учета затрат в растениеводстве в рамках данной статьи мы будем опираться на его работы.

Согласно позиции А.А. Шапошникова, идеологию моделирования организации учета определяют следующие принципиальные положения, регламентирующие порядок конструирования моделей организации учета и направления их практического использования:

- объектом моделирования является организация учета в некотором подмножестве учетных объектов, выделенном классификацией по соподчиненным критериям;
- базой конструирования моделей организации учета служит классификация учетных объектов, поэтому модели носят название классификационных;
- структура модели включает в соответствии с принятым подходом основание модели и содержание модели:
 - основание модели – характеристика некоторого подмножества учетных объектов по параметрам, определяющим организацию учета;
 - содержание модели – описание элементов организации учета для некоторого подмножества учетных объектов [7];
- классификационная модель (совокупность моделей) может быть конкретизирована на некотором реальном подмножестве учетных объектов. При этом возможно моделирование как всей системы учета и совокупности как ее информационных процессов и связей, так и отдельных их частей. Подобного рода конкретизация модели называется интерпретацией модели.

Как известно, растениеводство характеризуется наличием большого числа отраслей. Отраслевые различия наиболее проявляются при организации учета затрат на производство. Невозможно разработать и внедрить в учетную практику единую схему управленческого (производственного) учета, которая учитывала бы особенности всех отраслей растениеводства и одновременно соответствовала бы принципам эффективного управления сельскохозяйственным производством. Каждая отрасль растениеводства требует специфических методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. На наш взгляд, решение данной проблемы заключается в разработке рекомендаций для групп отраслей растениеводства, объединенных одинаковыми условиями и задачами учета, то есть создание классификационных моделей.

Эффективная организация управленческого учета в растениеводстве требует точного определения сферы действия тех или иных методов учета затрат в совокупности с другими параметрами, определяющими постановку учета:

- методами оценки незавершенного производства;
- способами исчисления себестоимости;
- методами распределения расходов по обслуживанию производства и управлению и т.д.

Очевидно, что сферы действия методов учета целесообразно определять для однородных учетных объектов, которыми, на наш взгляд, в растениеводстве являются группы сельскохозяйственных культур. Данная проблема может быть решена на основе использования обоснованной классификации сельскохозяйственных растений.

По нашему мнению, для создания классификационных моделей учета затрат в растениеводстве наиболее целесообразным будет использование группировки сельскохозяйственных культур, в основе которой лежит классификация сельскохозяйственных культур по производственному принципу, предложенная профессором П.И. Подгорным [4] (табл. 1).

Таблица 1

КЛАССИФИКАЦИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КУЛЬТУР

№ кода	Отрасль растениеводства	
	Группа	
	Подгруппа	Культуры
1. Полеводство		
1.1	Зерновые	
1.1.1	Типичные хлеба	Пшеница, рожь, ячмень, овес
1.1.2	Просовидные хлеба	Просо, сорго, рис, чумиза, кукуруза
1.1.3	Зерновые бобовые	Горох, чечевица, чина, бобы, фасоль.
1.1.4	Прочие зерновые (незлаковые)	Гречиха, амарант и др.
1.2	Технические	
1.2.1	Масличные – жиромасличные	Подсолнечник, сафлор, горчица, рапс, рыжик, арахис, соя, клещевина и др.
1.2.2	Прядильные – растения с волокном на семени	Хлопчатник
1.2.3	Прядильные – растения с волокном в стеблях	Лен, конопля, канатник, джут, рами, кендырь
1.2.4	Прядильные – растения с волокном в листьях	Юкка, новозеландский лен и др.
1.2.5	Сахароносные – корнеплоды	Сахарная свекла
1.2.6	Крахмалоносные – клубнеплоды	Картофель, земляная груша
1.3	Кормовые	
1.3.1	Корнеплоды (и листоплоды)	Свекла, морковь, репа, брюква, кормовая капуста и др.
1.3.2	Однолетние травы (бобовые)	Вика, сераделла, однолетние клевера и др.
1.3.3	Однолетние травы (злаковые)	Суданская трава, могоар, чумиза, райграс однолетний и др.
1.3.4	Многолетние травы (бобовые)	Клевера, люцерны, эспарцеты и др.
1.3.5	Многолетние травы (злаковые)	Тимофеевка, костер безостый, житняки, райграсы и др.
1.4	Бахчевые	
1.4.1	Бахчевые кормовые	Кормовой арбуз, тыква, кабачки
1.4.2	Бахчевые пищевые	Столовый арбуз, дыня, кабачки и др.
2. Овощеводство открытого и защищенного грунтов		
2.1	Производство в закрытом грунте рассады овощных культур	
2.2	Овощные растения капустной группы	
2.2.1	Растения семейства крестоцветных	Капуста: кочанная, савойская, брюссельская, цветная

№ кода	Отрасль растениеводства	
	Группа	
	Подгруппа	Культуры
2.3	Корнеплодные растения	
2.3.1	Растения семейства крестоцветных	Брюква, репа, редис, редька
2.3.2	Растения семейства зонтичных	Морковь, петрушка, сельдерей
2.3.3	Растения семейства сложноцветных	Скорцонер, коневой цикорий
2.4	Луковичные растения	
2.4.1	-	Лук репчатый, батун, шнитт, порей, многоярусный и чеснок
2.5	Плодовые овощные растения	
2.5.1	Растения семейства пасленовых	Томат, перец, баклажан
2.5.2	Растения семейства тыквенных	Огурец
2.6	Листовые однолетние растения	
2.6.1	-	Салат, шпинат, укроп
2.7	Многолетние овощные растения	
2.7.1	-	Щавель, ревень, спаржа, хрен
3. Плодово-ягодное производство. Производство саженцев в питомниках		
3.1	Семечковые	
3.1.1	-	Яблоня, груша, айва, рябина, мушмула, боярышник
3.2	Косточковые	
3.2.1	-	Вишня, черешня, слива, абрикос, персик
3.3	Ягодные	
3.3.1	-	Виноград, земляника, смородина, крыжовник, малина, ежевика, голубика, брусника, клюква

Преимуществами данной классификации являются ее полнота и детализированный характер. Она составлена с учетом морфологических и биологических особенностей сельскохозяйственных культур, которые оказывают определяющее влияние на технологию их возделывания и характер получаемой продукции, а следовательно, и на особенности организации управленческого учета затрат в различных отраслях растениеводства.

Для применения классификации в процессе моделирования учета затрат введена система кодирования отраслей, групп и подгрупп сельскохозяйственных культур. Использован трехзначный код, где первая цифра характеризует отрасль растениеводства, вторая обозначает группу, а третья – подгруппу (семейство, порода). Так, в частности, подсолнечник имеет код – 1.2.1, что определяет его как полевую культуру технической группы жиромасличной подгруппы. Другой пример: винограду присвоен код – 3.3.0, что характеризует его как плодово-ягодную культуру группы ягодных. В группе ягодных культур отсутствуют какие-либо подгруппы. В связи с этим последней цифрой в коде винограда, обозначающей подгруппу, является цифра ноль. По нашему мнению, подобная система кодирования является логичной, легко запоминаемой и свободной от излишней значимости.

Существует тесная взаимосвязь организации учета с параметрами, определяющими технико-экономическую характеристику объекта учета (предприятия, производства, технологического участка и т.д.). К таким параметрам разные авторы относят уровень организации производства и масштабы производства, уровень технической оснащенности, степень внутрихозяйственной специализа-

ции, кооперирования и комбинирования, структуру предприятия, технологические особенности производства и многие другие признаки. Совокупность факторов, характеризующих учетный объект с технологической, технико-экономической, производственной сторон, определяется как основание модели организации учета [7].

Растениеводство – комплексная система, имеющая в своем составе ряд самостоятельных отраслей, занимающихся возделыванием множества разнообразных сельскохозяйственных культур, которые различаются по ботаническим и биологическим признакам, порядку размещения в севооборотах, по степени механизации технологических процессов и по другим признакам. Это предопределяет необходимость в более углубленном рассмотрении особенностей производства в отраслях растениеводства с целью выделения группы факторов, определяющих технологические, организационно-экономические и другие особенности производства, которые станут основанием классификационных моделей учета затрат.

В растениеводстве в результате единого технологического процесса получается, как правило, несколько видов основной, сопряженной и побочной продукции. Продукция, для получения которой было организовано производство, является основной (зерно, картофель, овощи и т.д.). К побочной относится такая продукция, которая получается в силу биологических особенностей и производственных условий одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (например, солома, солома и мякина зерновых культур, солома от обмолота многолетних и однолетних трав на семена и т.д.). Два и более основных продукта, являющихся результатом одного и того же производственного процесса, называются сопряженными (например, соломка и семена льна в льноводстве и т.д.).

В связи с отмеченной особенностью объекты учета затрат в растениеводстве обычно не совпадают с объектами калькулирования себестоимости, вследствие чего в процессе калькулирования фактической себестоимости возникает необходимость в распределении значительной доли затрат между отдельными видами продукции.

Калькулирование себестоимости производится, как правило, в два этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всего объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), а затем – себестоимость калькуляционной единицы. При этом наиболее трудоемким и сложным является процесс разграничения затрат по объектам калькуляции – отдельным видам продукции, который осуществляется различными способами.

Метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции включает в себя следующие приемы и способы:

- прямое отнесение затрат по видам продукции;
- исключение общей суммы затрат;
- применение установленных коэффициентов;
- распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;
- распределение затрат согласно установленным базам;
- суммирование затрат;
- комбинированное исчисление себестоимости [3].

Очевидно, что выбор того или иного способа распределения затрат в отраслях определяется спецификой учета расходов и особенностями получаемой продукции. В растениеводстве, как правило, исполь-

зуются в основном пять способов распределения затрат – способ прямого счета, коэффициентный способ, способ распределения затрат пропорционально обоснованной базе, комбинированный способ и способ исключения общей суммы затрат.

Так, например, способ прямого счета применяется в тех случаях, когда объект учета затрат совпадает с объектом калькуляции. По данному способу определяется себестоимость помидоров, огурцов, фруктов в специализированных организациях при разделенном учете затрат, семян, саженцев плодовых питомников, картофеля, подсолнечника и т.д. В тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции путем перевода всей полученной их массы в условную полноценную продукцию при помощи утвержденных показателей перевода – коэффициентов, используют коэффициентный способ распределения. Широкое распространение метод получил в кормопроизводстве и т.д.

Таким образом, состав и особенности получаемой продукции в растениеводстве вызывают необходимость в использовании условных приемов распределения общих затрат. Обоснованность применения того или иного метода во многом предопределяет степень достоверности полученного показателя себестоимости растениеводческой продукции.

На кругооборот средств в отраслях растениеводства существенный отпечаток накладывает сезонный характер производства (за исключением овощеводства защищенного грунта), в частности, разрыв между периодами производства затрат и выхода продукции. Производственный процесс по возделыванию многих культур не ограничивается календарным годом, затраты совершаются в течение длительного времени, причем крайне неравномерно; возмещение средств, выход продукции происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений. В связи с этим возникает необходимость в разделении всех затрат растениеводства в бухгалтерском учете на две группы: затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет, которые представляют собой незавершенное производство.

Затраты в незавершенном производстве учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ, поскольку в момент производства по большому счету из них еще не известно, к возделыванию каких культур они относятся. В первый год учет затрат ведется по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. Порядок последующего учета и списания затрат незавершенного производства определяется спецификой конкретных отраслей растениеводства.

Например, все расходы незавершенного производства под посев озимых культур распределяются по каждой статье в отдельности и относятся на аналитические счета по учету их затрат урожая текущего года. По сельскохозяйственным работам, осуществленным под яровые культуры, как правило, не известно, под какую конкретно культуру они будут использованы. Поэтому аналитические счета здесь открываются по видам работ:

- пары под яровые;
- черные пары;
- подъем зяби;
- лущение стерни;
- внесение удобрений и т.д.

Весной будущего года после определения фактических площадей посева под те или иные культуры все затраты с указанных аналитических счетов распределяются пропорционально площадям посева.

В отличие от зерновых и многих других сельскохозяйственных культур, незавершенное производство по многолетним травам включается в затраты под культуры урожая текущего года частями и, следовательно, учитывается в течение нескольких лет. Размер незавершенного производства по годам определяется в установленном проценте (при 2-летнем сроке использования трав ежегодно относят 50% затрат; при 3-летнем использовании на продукцию первого года 33% затрат, второго года – 34% и третьего – 33%) [3]. Затраты учитывают без детализации, то есть комплексной статьей.

Следовательно, затраты под многолетние травы в каждом отчетном периоде слагаются из двух частей: доли затрат, перешедших с прошлых лет, и части затрат по посевам в текущем году, отнесенной на отчетный год.

В плодово-ягодном производстве затраты по закладке и выращиванию культур образуют особую группу капитальных вложений. Объясняется это тем, что здесь в качестве средств производства используются биологические основные средства – многолетние насаждения. Отличительные биологические черты каждого вида и сорта обуславливают различные сроки вступления в период плодоношения и продолжительность эксплуатации, что оказывает влияние на первоначальную стоимость и норму амортизации.

Характерно, что в течение определенного периода их создания капитальные вложения не дают экономического эффекта, но они, как нигде более, представляют собой концентрацию капитальных вложений на одной и той же сравнительно небольшой по размерам площади.

Затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений, то есть капитальные вложения, в течение определенного периода учитываются по счету 08 «Вложения во оборотные активы», где выделяется отдельная группа аналитических счетов. На них отражают затраты текущего года на закладку, уход и выращивание молодых многолетних насаждений (садов, ягодников, виноградников, хмельников и т.д.). Особенность аналитического учета затрат заключается в том, что учет затрат на них ведут только в пределах календарного года. Произведенные затраты в конце года присоединяются к стоимости молодых насаждений путем включения в состав основных средств по счету 01 «Основные средства» на аналитические счета по учету молодых насаждений. По окончании выращивания многолетних насаждений суммы затрат с аналитических счетов молодых насаждений перечисляются внутри балансового счета 01 «Основные средства» на аналитические счета «Многолетние насаждения в эксплуатации». Расходы на уход за эксплуатируемыми многолетними насаждениями в состав незавершенного производства не включают. Их относят на себестоимость продукции, полученной в отчетном году. На конец отчетного года по многолетним насаждениям в плодово-ягодном производстве незавершенное производство отсутствует.

Наличие незавершенного производства в растениеводстве – во многом результат сезонности и влияния природно-климатических и биологических факторов. Вместе с тем, изолированный характер производства в овощеводстве защищенного грунта позволяет максимально оградить технологический процесс от

влияния внешних природно-климатических факторов, осуществлять затраты и получать продукцию в течение календарного года более равномерно. Достигается это путем размещения производства внутри специальных культивационных помещений – парников и теплиц. Парники эксплуатируют при полном их использовании весной, летом и частично осенью. Теплицы бывают зимние, для выращивания растений в продолжение всего года, и весенние, эксплуатируемые с конца зимы до конца осени.

Учет затрат в специализированных сельскохозяйственных предприятиях ведут на аналитических счетах по видам сооружений (теплицы зимние, теплицы весенние под стеклом и пленкой, малогабаритные пленочные укрытия, утепленный грунт, гидропоника), а в них по каждой культуре отдельно, в неспециализированных хозяйствах – по видам сооружений в целом.

Следовательно, в овощеводстве защищенного грунта, в отличие от большинства других отраслей растениеводства, часто отпадает необходимость в локализации затрат под урожай будущего года, то есть в учете незавершенного производства.

Таким образом, с учетом отмеченных положений можно выделить два основных признака (фактора), в наибольшей степени влияющих на особенности организации учета затрат в отраслях растениеводства, которые определяют основание классификационных моделей. По нашему мнению, это виды получаемой продукции; временная характеристика производства.

Так, состав и особенности получаемой (основная, сопряженная, побочная) продукции влияют на выбор метода распределения затрат, определяют объекты калькулирования и калькуляционную единицу. В свою очередь, временная характеристика производства – сезонное либо постоянное – обуславливают наличие либо отсутствие незавершенного производства на конец года. Эти особенности в совокупности со специфическими характеристиками конкретных сельскохозяйственных культур оказывают определяющее влияние на выбор объектов учета затрат, порядок учета и распределение затрат незавершенного производства и т.д.

В содержании классификационных моделей предусматриваются параметры, определяющие постановку управленческого (производственного) учета на сельскохозяйственном предприятии:

- методы учета затрат;
- объекты учета затрат;
- методы учета незавершенного производства;
- способы калькулирования себестоимости;
- методы распределения накладных расходов;
- объекты калькулирования;
- калькуляционные единицы.

В условиях рынка возникает необходимость выбора эффективного метода учета затрат, позволяющего осуществлять контроль и управление расходами оперативно, то есть не после их возникновения, а именно в момент производства затрат. Это имеет особое значение для отраслей растениеводства, где производственный цикл растянут во времени и момент осуществления расходов отделен от контроля над ними посредством исчисления себестоимости продукции. Поэтому во всех отраслях растениеводства целесообразно внедрение нормативного метода учета затрат, позволяющего получать оперативную информацию об отклонениях от норм затрат по причинам и виновникам в разрезе центров ответственности, сельскохозяйственных культур (сельскохо-

зятственных работ). В связи с этим в основании модели отсутствует такой параметр, как метод учета затрат.

Такие показатели, как калькуляционная единица и методы распределения накладных расходов, также не были учтены в основании модели.

Относительно первого параметра это объясняется тем, что практически во всех отраслях растениеводства (за исключением производства посадочного материала – рассады, саженцев, сеянцев и т.д.) используется единая калькуляционная единица – центнер продукции.

Таблица 2

МОДЕЛЬ 1
(зерновые и зернобобовые культуры: подгруппы 1.1.1-1.1.4 группы 1.1; технические жиромасличные культуры: подгруппа 1.2.1 группы 1.2)

Характеристика модели №1	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Виды получаемой продукции	Основная – зерно; семена, побочная – солома, стебли
2. Временная характеристика производства	Сезонное производство
Содержание модели	
1. Объекты учета затрат	Конкретизация содержания
	Сельскохозяйственные культуры, сельскохозяйственные работы, затраты, подлежащие распределению, прочие объекты
2. Методы учета незавершенного производства	Конкретизация содержания
	Затраты в незавершенном производстве учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ. В последующем все расходы незавершенного производства распределяются: а) по озимым культурам по каждой статье в отдельности, на аналитические счета по учету их затрат урожая текущего года; б) по яровым культурам весной будущего года, после определения фактических площадей посева под те или иные культуры все затраты с аналитических счетов распределяются пропорционально площадям посева
3. Способы калькулирования себестоимости	Конкретизация содержания
	Комбинированный способ. Из общей суммы затрат исключается стоимость побочной продукции – соломы. Далее по проценту содержания зерна в зерноотходах всю их массу переводят в полноценное зерно. Затем делением оставшейся суммы затрат на общее количество полученного зерна определяют себестоимость 1 ц продукции. Способ исключения затрат. Применяется по техническим масличным культурам. Из общей суммы затрат исключают стоимость побочной продукции в оценке, складывающейся из затрат на уборку, транспортировку и складирование. Оставшуюся сумму затрат относят на полученную массу семян
4. Объекты калькулирования	Конкретизация содержания
	Зерно, зерноотходы, семена

Таблица 3

МОДЕЛЬ 2 (технические прядильные культуры: подгруппы 1.2.3-1.2.5 группы 1.2)

Характеристика модели №2	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Сопряженная: семена и соломка, семена и стебли
2. Временная характеристика производства	Сезонное производство
Содержание модели	
1. Объекты учета затрат	Конкретизация содержания
	Сельскохозяйственные культуры, сельскохозяйственные работы, затраты, подлежащие распределению, прочие объекты
2. Методы учета незавершенного производства	Конкретизация содержания
	Затраты в незавершенном производстве учитывают на отдельных аналитических счетах. В последующем все расходы незавершенного производства распределяются на счета по учету затрат соответствующих сельскохозяйственных культур пропорционально площадям посева
3. Способы калькулирования себестоимости	Конкретизация содержания
	Способ распределение затрат согласно установленным базам. Производственные затраты распределяют между сопряженными видами продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации
4. Объекты калькулирования	Конкретизация содержания
	Семена, стебли, соломка

Таблица 4

МОДЕЛЬ 3 (корнеплоды и клубнеплоды: подгруппы 1.2.5-1.2.6 группы 1.2; бахчевые – кормовые и пищевые: подгруппа 1.3.1 группы 1.3)

Характеристика модели №3	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Основная – клубнеплоды, корнеплоды, плоды, побочная – ботва
2. Временная характеристика производства	Сезонное производство
Содержание модели	
1. Объекты учета затрат	Конкретизация содержания
	Сельскохозяйственные культуры, сельскохозяйственные работы, затраты, подлежащие распределению, прочие объекты
2. Методы учета незавершенного производства	Конкретизация содержания
	Затраты в незавершенном производстве учитывают на отдельных аналитических счетах. В последующем все расходы незавершенного производства распределяются на счета по учету затрат соответствующих сельскохозяйственных культур пропорционально площадям посева
3. Способы калькулирования себестоимости	Конкретизация содержания
	Способ исключения затрат. Из общей суммы затрат вычитают стоимость побочной продукции по нормативной стоимости. Себестоимость 1 ц основной продукции определяют делением полученного результата на ее массу
4. Объекты калькулирования	Конкретизация содержания
	Клубнеплоды, корнеплоды, плоды

Таблица 5

МОДЕЛЬ 4 (овощеводство открытого грунта: подгруппы 2.2.1-2.7.0 групп 2.2-2.7)

Характеристика модели №4	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Основная – овощи; побочная – ботва
2. Временная характеристика производства	Сезонное производство
Содержание модели	
Содержание модели	Конкретизация содержания
1. Объекты учета затрат	В специализированных овощеводческих хозяйствах учет затрат осуществляется по каждому сорту и виду культур, в неспециализированных хозяйствах – по отрасли в целом
2. Методы учета незавершенного производства	Незавершенное производство учитывается на отдельных аналитических счетах по основным работам в разрезе статей затрат. В последующем они в полной сумме относятся на счета по учету затрат урожая текущего года, в специализированных хозяйствах – прямо, в неспециализированных – пропорционально площадям посева
3. Способы калькулирования себестоимости	Способ исключения затрат. В специализированных хозяйствах сумму затрат, за исключением стоимости побочной продукции, делят на массу оприходованной продукции. Комбинированный способ. В неспециализированных хозяйствах затраты, учтенные в целом по овощеводству, уменьшаются на стоимость отдельных видов овощей пропорционально установленной базе
4. Объекты калькулирования	Овощи

Характеристика модели №5	
Основание модели	Конкретизация содержания
2. Методы учета незавершенного производства	Для расчета величины незавершенного производства, вначале определяют наличие овощных культур и количество квадратных метро-дней, относящихся к незавершенному производству. Имея себестоимость метро-дня, находят стоимость незавершенного производства без стоимости семян. К полученной сумме прибавляют стоимость посадочного материала, относящегося к незавершенному производству, в результате чего определяют фактическую стоимость незавершенного производства в теплице
3. Способы калькулирования себестоимости	1. Способ коэффициентов: а) в зимних и весенних теплицах, по пленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий – пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры; б) в парниках – пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рам, занятых соответствующей культурой, на количество дней ее вегетационного периода. 2. Прямой способ: Себестоимость 1 000 шт. рассады определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу произведенной продукции
4. Объекты калькулирования	Овощи, рассада

Таблица 6

МОДЕЛЬ 5 (овощеводство закрытого грунта: подгруппы 2.2.1-2.7.0 групп 2.1-2.7)

Характеристика модели №5	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Основная – овощи, рассада; побочная – ботва
2. Временная характеристика производства	Постоянное производство
Содержание модели	
Содержание модели	Конкретизация содержания
1. Объекты учета затрат	По видам сооружений: теплицы зимние, теплицы весенние, парники, утепленный грунт, пленочные укрытия.

Таблица 7

МОДЕЛЬ 6 (однолетние и многолетние травы: подгруппы 1.3.1-1.3.5 группы 1.3)

Характеристика модели №6	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Сено, семена, солома, зеленая масса
2. Временная характеристика производства	Сезонное производство
Содержание модели	
Содержание модели	Конкретизация содержания
1. Объекты учета затрат	Сельскохозяйственные культуры, сельскохозяйственные работы, затраты, подлежащие распределению, прочие объекты

Таблица 8

Характеристика модели №6	
Основание модели	Конкретизация содержания
2. Методы учета незавершенного производства	<p>1. По однолетним травмам затраты в незавершенном производстве учитывают на отдельных аналитических счетах. В последующем все расходы незавершенного производства распределяются на счета по учету затрат соответствующих сельскохозяйственных культур пропорционально площадям посева.</p> <p>2. По многолетним травмам затраты прошлых лет распределяются по годам их использования. Если посева многолетних трав будут использоваться в течение двух лет, на каждый год их использования относят 50% затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 33% затрат, второго года – 34% и третьего года 33%</p>
3.Способы калькулирования себестоимости	<p>1.Способ коэффициентов. Если кормовые травы используются для получения нескольких видов продукции (сена, семян, соломы, зеленой массы), затраты распределяют между видами продукции с помощью установленных коэффициентов.</p> <p>2. Прямой способ. Затраты по сеяным однолетним травмам, а также расходы по улучшенным естественным сенокосам и пастбищам, используемым для получения одного вида продукции, прямо относят на ее себестоимость.</p> <p>3. Способ распределения затрат согласно установленным базам. При посеве многолетних трав подпокровной культурой и получении урожая трав в год посева общие затраты на выращивание обеих культур распределяются между покровной и подпокровной культурами пропорционально сбору продукции, численному в центнерах кормовых единиц. При использовании улучшенных сенокосов, улучшенных и культурных пастбищ и других угодий для получения нескольких видов продукции затраты распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально ее сбору в кормовых единицах</p>
4. Объекты калькулирования	Сено, семена, солома, зеленая масса

МОДЕЛЬ 7 (плодово-ягодное производство: подгруппы 3.1.0-3.3.0 групп 3.1-3.3)

Характеристика модели №7	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Основная – плоды, ягоды; побочная – черенки, усы, отводки, отпрыски и т.д.
2. Временная характеристика производства	Сезонное производство
Содержание модели	Конкретизация содержания
1. Объекты учета затрат	<p>Специализированные хозяйства. Учет затрат ведется на отдельных аналитических счетах по отдельным породам и видам насаждений.</p> <p>Неспециализированные хозяйства. Учет затрат ведется в целом по отрасли или группам культур: семечковые, косточковые, ягодники</p>
2. Методы учета незавершенного производства	<p>На конец отчетного года при производстве плодов и ягод незавершенное производство отсутствует. Затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений, учитываются как капитальные вложения по счету 08 «Вложения в необоротные активы», где выделяется отдельная группа аналитических счетов. Аналитический учет затрат ведется только в пределах календарного года. Произведенные затраты в конце года присоединяются к стоимости молодых насаждений путем включения в состав основных средств по счету 01 «Основные средства» на аналитические счета по учету молодых насаждений. По окончании выращивания многолетних насаждений суммы насаждений перечисляются внутри балансового счета 01 «Основные средства» на аналитические счета «Многолетние насаждения в эксплуатации»</p>
3.Способы калькулирования себестоимости	<p>Способ исключения затрат. В специализированных хозяйствах сумму затрат на производство за вычетом стоимости побочной продукции по ценам возможной реализации делят на массу основной продукции.</p> <p>Комбинированный способ. В неспециализированных хозяйствах, так как затраты учитываются по группам культур, возникает необходимость в их распределении. Поэтому затраты за вычетом стоимости побочной продукции распределяются пропорционально плановым затратам на каждую культуру в расчете на 1 га плодоносящей площади</p>
4. Объекты калькулирования	Плоды, ягоды

Таблица 9

МОДЕЛЬ 8 (производство посадочного материала в плодopитомниках: подгруппы 3.1.0-3.3.0 групп 3.1-3.3)

Характеристика модели №8	
Основание модели	Конкретизация содержания
1. Получаемая продукция	Основная – саженцы, сеянцы
2. Временная характеристика производства	Постоянное
Содержание модели	
Конкретизация содержания	
1. Объекты учета затрат	Учет затрат ведут по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т.д.)
2. Методы учета незавершенного производства	Незавершенное производство составляют затраты, приходящиеся на сеянцы, окулянты лапы, саженцы. На следующий год эту сумму затрат распределяют между выкопанной продукцией (для реализации) и оставшейся в грунте для доращивания. Затраты, приходящиеся на посадочный материал, находящийся на доращивании, переходят на следующий год как незавершенное производство
3. Способы калькулирования себестоимости	Прямой способ. Затраты, приходящиеся на готовый посадочный материал, делят на 1 000 штук саженцев, сеянцев
4. Объекты калькулирования	Саженцы, сеянцы

По вопросу распределения накладных расходов (общепроизводственных и общехозяйственных расходов) в условиях внедрения нормативного метода учета затрат в растениеводстве мы придерживаемся позиции, согласно которой данные расходы должны быть отнесены на те или иные виды продукции на основании нормативных ставок этих затрат, исходя из плановой (сметной) их величины и плановых объемов тех или иных видов растениеводческой продукции. Данный метод распределения накладных расходов рекомендуется применять во всех отраслях растениеводства.

В табл. 2-9 представлены модели организации учета затрат для различных групп сельскохозяйственных культур в отраслях растениеводства.

Бесспорно, разработанные модели не охватывают все существующие отрасли растениеводства. Они конкретизируют организацию управленческого (производственного) учета в тех отраслях, которые занимают наибольший удельный вес в общем объеме реализации растениеводческой продукции на сельскохозяйственных предприятиях, имеющих, на наш взгляд, главенствующее значение в деле обеспечения продовольственной безопасности страны.

Алибеков Шахизин Ильмутдинович

Литература

1. Гильде Э.К. Нормативный учет (моделирование его организации, использование в экономической работе промышленных предприятий): Дис. ... докт. экон. наук. Л., 1970.
2. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974.
3. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (приказ Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. №792).
4. Подгорный П.И. Растениеводство. – М.: Просвещение, 1967. – 557 с.
5. Сиверс Е.Е. Счетоводство и счетоведение. СПб., 1892.
6. Соколов Я.В. Проблемы бухгалтерского учета советской торговли в связи с применением новейших средств вычислительной техники (системный подход): Автореф. дис. ... докт. экон. наук. Л., 1972.
7. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1987.

РЕЦЕНЗИЯ

В рецензируемой статье авторы рассматривают проблему моделирования учета затрат в базовой отрасли сельскохозяйственного производства – растениеводстве.

Растениеводство – многоотраслевая сфера аграрного производства. Оно включает ряд самостоятельных отраслей, занимающихся возделыванием множества разнообразных сельскохозяйственных культур, которые различаются по ботаническим и биологическим признакам, порядку размещения в севооборотах, степени механизации технологических процессов и по другим признакам. Отразить все особенности этих различий в единой схеме управленческого (производственного) учета не представляется возможным. Наиболее рациональным выходом из сложившейся ситуации, по мнению авторов, является применение принципов моделирования.

В статье на основе углубленного рассмотрения технологических, организационно-экономических и других особенностей производства в отраслях растениеводства разработано восемь классификационных моделей, отражающих особенности построения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Структура модели включает две составляющие – ее основание и содержание. Основание модели – характеристика некоторого подмножества учетных объектов по параметрам, определяющим организацию учета. Содержание модели – описание элементов организации учета для некоторого подмножества учетных объектов.

Применение предлагаемых классификационных моделей учета затрат поможет решить острую на сегодняшний день проблему единства учета затрат и исчисления себестоимости продукции в отраслях растениеводства. Как доказывают авторы, это позволит получать объективные показатели для планирования, анализа, перспективного прогнозирования деятельности каждого хозяйствующего субъекта, то есть создаст основу для эффективной системы информационного обеспечения управления.

В целом статья Ш.И. Алибекова и Э.Р. Мисхожева представляет собой фрагмент научного исследования, посвященного актуальнейшей на сегодняшний день проблеме, и может быть рекомендована к опубликованию.

Румак Е.Х., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ИВЭСЭП

2.7. CLASSIFIED MODELS OF EXPENDITURES CALCULATION IN PLANT GROWING

E.R. Miskhozjev, Candidate of Science (Economic) auditor of company «AFK-audit»;

S.I. Alibekov, Candidate of Science (Economic) assistant professor of SKF RPA MU RF

The article underlines the problems of the organization of management accounts in the field of plant growing on the basis of classified modeling foundations. 8 Classified models of expenditures calculation in plant growing are recommended. Each of them includes the groups of plant growing branches on technological, economic-organizing and other features, influencing on expenditures calculation.

Literature

1. E.K. Gilde. Normative calculation (modeling of its organization, using in economic work at the industrial enterprises.) Dr. th. – L. 1970. – 35 p.
2. V.B. Ivashkevich. The problems of calculation of expenditures and prime cost calculation. M., Finances. 1974.
3. Methodical recommendations on calculation of expenditures and prime cost calculation (works, services) and agricultural organizations. (Order of the Min. Of agriculture 06.06.2003. №792).
4. P.I. Podgorniy. Plant growing. M. Education 1967. 557 p.
5. E.E. Sivers. Book-keeping. Spb., 1892.
6. Y.V. Sokolov. The problems of in view of using new facilities of computer engineering.
7. A.A. Shaposhnikov. Classified models in business accounting. – M. Finances and statistics, 1987.