

## 2.7. МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ПОЛУЧАЕМОЙ ОТ НИХ ПРОДУКЦИИ

Криничная Е.П., аспирант кафедры  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Донской государственной аграрный университет*

В статье предложена авторская методика организации управленческого учета, включающая: выбор этапов постановки управленческого учета в организации; формирование учетной политики и разработку рабочего плана счетов, предполагающего использование счетов управленческого учета; разработку управленческой документации по биологическим активам; организацию учета затрат и исчисление себестоимости получаемой от биологических активов сельскохозяйственной продукции. Данная методика позволит повысить уровень релевантности информации о биологических активах, формируемой в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организаций.

### ВВЕДЕНИЕ

Сельскохозяйственные организации осуществляют многоотраслевую деятельность, имеют свою специфику и особенности, поэтому вопросы постановки управленческого учета являются актуальными. На крупных агрохолдингах созданы структуры управленческого учета, но в средних и малых сельскохозяйственных организациях такой учет практически не ведется, для принятия управленческих решений используются, как правило, данные финансового учета, более того, учетные работники не осознают всей значимости данного вида учета. Эффективно организованный управленческий учет позволяет:

- более эффективно организовывать учет затрат по биологическим активам и получаемой от них сельскохозяйственной продукции;
- выявлять оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации;
- минимизировать предпринимательский риск;
- более точно определять финансовые результаты от процесса биотрансформации биологических активов;
- определять качество работы, как организации в целом, так и отдельных его структурных подразделений и конкретного работника, занятого в сельскохозяйственном производстве;
- экономить имеющиеся в распоряжении организации различные виды ресурсов;
- производить планирование и контроль выполнения бюджета как отдельными центрами затрат, так и в целом по организации;
- вести оперативный учет расчетов с отдельными контрагентами, взаиморасчетов между собственными юридическими лицами.

Если руководство организации все же принимается решение о создании системы управленческого учета, то, прежде всего, возникает необходимость организации бухгалтерской службы по ведению управленческого учета. Одни ученые утверждают, что управленческий учет должен выступать самостоятельным видом учета, другие полагают, что он является подсистемой учетной системы сельскохозяйственной организации. Таким образом, управленческий учет может полностью выделяться из финансового учета либо являться автономным по отношению к нему. В организации может создаваться бухгалтерская служба, которая будет отдельно заниматься управленческим учетом. Мы считаем, что такой подход целесообразно использовать в крупных сельскохозяйственных холдингах, а в средних и малых сельскохозяйственных организациях целесообразно не создавать отдельное структурное подразделение по ведению управленческого учета, а организовывать бухгалтерскую службу, которая одновременно занималась бы финансовым и управленческим учетом.

Как отмечают профессора Алборов Р.А. и Концевая С.М. для перестройки системы управления сельскохозяйственной организации, улучшения ее качества, выполняемых функций и методов управления требуется формирование новых внутрихозяйственных отношений в организациях путем их реструктуризации, создания мобильных структурных подразделений в хозяйствах. В связи с этим особое значение приобретает формирование в хозяйствах центров ответственности, для эффективной работы которых необходимо выполнение следующих требований (принципов):

- центры ответственности затрат необходимо увязать с производственной и организационной структурой хозяйствующего субъекта;
- центры ответственности должны представлять в своей деятельности законченный технологический цикл производства продукции, иметь постоянный состав работников, размер земельной площади и других средств производства;
- центры ответственности должны функционировать на принципах самоконтроля, самокупаемости, самофинансирования;
- для каждого центра ответственности должны быть разработаны бюджеты (сметы, производственные задания), система производственного (управленческого учета), определены формы и периодичность управленческой отчетности, а также показатели оценки эффективности их деятельности [1, с. 40].

Так, на сельскохозяйственных организациях могут быть созданы центры издержек, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. Центры издержек выделяются в тех подразделениях, в которых издержки возникают или формируются. Центры доходов выделяются в тех структурах управления, которые влияют преимущественно на поступление доходов в организацию, имея при этом сравнительно небольшие расходы на свое содержание. Центр прибыли несет, как отмечает профессор Палий В.Ф., ответственность за доходы в той части бизнеса, которую курируют менеджеры данного центра, они отвечают за превышение доходов над расходами (прибыль), т.е. такой центр финансовой отчетности является симбиозом центра издержек и центра доходов. Центры инвестиций предназначены для контроля вложений во внеоборотные активы, создания и расходования средств на эти цели. Менеджеры этих центров отвечают за выполнение инвестиционных проектов, экономию ресурсов (в том числе средств финансирования) и эффективность их использования [17, с. 61].

Несомненно, что создание таких центров ответственности благоприятно сказывается как на состоянии управленческого учета, так и на повышении эффективности учетной системы организации в целом, улучшает качества контроля и управления. Однако, такие системы по нашему мнению, целесообразно создавать в крупных организациях, занимающихся производством широкого ассортимента сельскохозяйственной продукции, где высоки уровни получаемых доходов и инвестиций, существует большой поток управленческой информации. А в средних и малых организациях для получения всей необходимой информации по данному виду учета и для достижения его эффективной организации достаточно ведение управленческого учета наряду с финансовым в рамках одного структурного подразделения бухгалтерии.

Постановку управленческого учета биологических активов в сельскохозяйственной организации необходимо рассматривать во взаимосвязи с общими проблемами постановки и внедрения управленческого учета, поскольку биологические активы являются одним из важнейших видов активов, операции с которыми находят свое отражение в учетной системе организации. В связи с этим были изучены взгляды различных ученых в области постановки управленческого учета.

Так, Профессор Хоружий Л.И. отмечает, что осуществленное реформирование российской системы бухгалтерского учета и приведение ее в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности предусматривало становление и функционирование системы управленческого учета как неотъемлемой части единой информационной системы организации. В настоящее время управленческий учет при-

зван обеспечивать администрацию организации информацией, которая нужна для контроля за производственной деятельностью, принятия решений по результату этой деятельности [21].

Как справедливо отмечает М.В. Вахорина, – «бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, пользуясь данными управленческого учета, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия. Оценить по достоинству возможности системы управленческого учета на предприятии могут производители, работающие в условиях реального рыночного хозяйства» [6].

Профессор В.Ф. Палий определяет управленческий учет как систему внутреннего оперативного управления, по его мнению, суть данного вида учета заключается, прежде всего, в представлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью [18].

Баева Е.В. выделяет основные по ее мнению принципы управленческого учета:

- непрерывность деятельности организации;
- использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;
- оценивание результатов деятельности подразделений организаций;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;
- формирование показателей внутренней отчетности как основы связей между условиями управления;
- формирование бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельности;

- полнота и аналитичность, обеспечивающие полноту информации об объектах учета;
- периодичность учетных циклов, определяемых учетной политикой организации;
- принцип единства;
- принцип участия;
- принцип гибкости [2, с. 11].

Для постановки управленческого учета биологических активов и получаемой от них продукции в сельскохозяйственных организациях нами предложена методика, включающая в себя следующие:

- определение основных этапов постановки управленческого учета;
- формирование учетной политики для целей управленческого учета, разработка рабочего плана счетов с выделением счетов управленческого учета;
- определение состава первичных учетных документов, регистров аналитического и синтетического по учету биологических активов и получаемой от них сельскохозяйственной продукции для целей управленческого учета, формирование внутренней управленческой отчетности;
- организация учета затрат и исчисление себестоимости сельскохозяйственной продукции.

## 1. Определение этапов постановки управленческого учета

Различные ученые предлагают свои этапы построения управленческого учета в сельскохозяйственных организациях, которые приведены в табл. 1.

Таблица 1

### ЭТАПЫ ПОСТАНОВКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ВЫДЕЛЯЕМЫЕ РАЗЛИЧНЫМИ УЧЕНЫМИ

| Автор                       | Этапы постановки учета  |
|-----------------------------|---|
| Лысенко Д. [14]             | Определение финансовой структуры организации, разработка управленческой отчетности, разработка классификаторов и кодификаторов управленческого учета, разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, разработка управленческого плана счетов и моделей типовых хозяйственных операций, разработка внутренних положений и инструкций, проведение организационных изменений на предприятии  |
| Чупахина Н.И. [22, с. 18]   | Определение миссии предприятия, проведение SWOT-анализа и разработка стратегий, разработка положений о финансовой структуре, разработка системы бюджетирования, формирование системы показателей для управления предприятием, разработка системы управленческой отчетности, разработка стандарта учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета, разработка положений о конфиденциальной информации, подбор и внедрение корпоративной информационной автоматизированной системы, разработка процедур анализа, контроля и принятия решений  |
| Кондраков Н.П. [11, с. 14]  | Разработка плана, состоящего из: плана документации и документооборота, плана счетов и их корреспонденций, плана отчетности, плана технического оформления учета и плана организации труда работников бухгалтерии   |
| Баева Е.А. [2, с. 12]       | Управленческий учет в организациях молочного скотоводства: изучение и анализ действующей учетной системы, определение требований к управленческой информации, построение формализованной системы управленческого учета, построение системы управленческой отчетности, построение системы бюджетирования, разработка положения по организации бухгалтерского управленческого учета для отрасли молочного скотоводства, определение направления информационных потоков, структуры учета, приемов и способов организации бухгалтерского управленческого учета  |
| Князева О.П. [9, с. 14]     | Управленческий учет в отрасли свиноводства: организация содержательных аспектов управления и его информационной базы – управленческого учета, организация форм и механизмов управления и управленческого учета, организация структурных и масштабных аспектов управления и его информационной базы, организация использования интеллектуально-технических средств управления и управленческого учета  |
| Захарова Е.В. [8, с. 12-13] | Диагностика действующей системы управления и определение ее слабых и сильных сторон, исследование организационной структуры хозяйствующего субъекта и ее биологических отраслей для их перестройки (реструктуризации), совершенствование функций и подфункций управления сельскохозяйственной деятельностью, разработка методики оценки, учета и контроля биологических активов в системе управления сельскохозяйственной деятельностью, разработка моделей управления биологическими затратами в сельскохозяйственном производстве, разработка организационно – практических мероприятий по совершенствованию управления собственностью (имуществом) организаций, их финансово – экономическим оздоровлением |
| Колесников С.Н. [10]        | Формирование управленческого решения, учетной задачи или анализ и описание существующего решения; увязка принятых решений с существующими управленческими решениями, учетной политикой, бухгалтерской практикой, существующими учетными технологиями; внедрение учетных технологий  |

## 2. Формирование учетной политики и разработка рабочего плана счетов с выделением счетов управленческого учета

В настоящее время в целях формирования учетной политики в финансовом учете организации руководствуются требованиями ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», согласно которому учетная политика представляет собой совокупность принятых организацией способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Но сельскохозяйственные организации должны формировать учетную политику не только для целей финансового и налогового учета, но и для целей управленческого учета, которая учитывала бы специфику отрасли сельского хозяйства. Организации могут самостоятельно определять содержание данного документа, поскольку нет установленных на законодательном уровне требований к ее составлению. В условиях продолжающихся изменений бухгалтерского учета, организациям целесообразно разрабатывать учетную политику для управленческого учета с учетом требований МСФО.

По мнению Мариненко А.А. в ее состав целесообразно включать разделы, посвященные политике в области:

- учета биологических активов;
- амортизационной политики;
- налоговой политики;
- сегментарной политики.

Для реализации учетной политики сельскохозяйственной организации, составленной в соответствии с требованиями МСФО, необходимо выполнение определенных организационных, учетных и методических мероприятий при формировании отчетности согласно МСФО, среди которых:

- оценка биологических активов по справедливой стоимости;
- оценка выручки по справедливой стоимости;
- разработка дополнительных регистров аналитического учета и документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- изменение графика документооборота и др. [15, с. 10-11].

При формировании учетной политики для целей управленческого учета целесообразно выделять следующие аспекты:

- связанные непосредственно с формированием службы управленческого учета – структура данной службы; определение круга лиц, которые будут заниматься ведением управленческого учета в организации, и осуществлять контроль за качеством формируемой в его рамках управленческой информации; указания о создании в организации центров ответственности и перечень создаваемых центров;
- связанные с использованием специальных средств ведения учета – разработка системы счетов для целей управленческого учета, отражающие информацию о затратах, связанных с выращиванием биологических активов и получения от них сельскохозяйственной продукции; разработка первичных учетных документов, регистров аналитического и синтетического учета в части учета и оценки биологических активов и получаемой от них продукции для целей управленческого учета; формирование внутренней (управленческой) отчетности по биологическим активам; разработка графика документооборота по внутренней документации и др.;
- связанные с такими важными вопросами организации управленческого учета, как оценка активов и затраты на производство продукции, например, критерии отнесения биологических активов к оборотным и внеоборотным; методы начисления амортизации по тем биологическим активам, по которым

предусмотрено ее начисление (например, многолетние насаждения, достигшие эксплуатационного возраста); методы первоначальной оценки активов; способы оценки получаемой от них сельскохозяйственной продукции; выбор статей калькуляции; определение способа сводного учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции; выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости получаемой продукции; методика исчисления финансовых результатов от биотрансформации биологических активов. Необходимо отметить, что по большому количеству вопросов, связанных с формированием учетной политики для целей управленческого учета, наблюдается совпадение с вопросами, которые находятся в ведении финансового учета, например, в учетной политике для целей финансового учета также находят свое отражение амортизационная политика организации, выбор методов оценки активов и другие направления учета, что говорит о тесной связи данных видов учета.

По мнению профессора Паля В.Ф. рабочий план счетов должен учитывать особенности управленческого учета, специфику предприятия, потребность в информации для управления – по видам продукции и услуг, по центрам ответственности, по статьям сметы, элементам издержки и т.п.:

- счета для учета издержек (и доходов) по центрам финансовой ответственности;
- калькуляционные счета;
- счета для учета выпуска продукции и продаж с необходимой для контроля и анализа детализацией;
- счета текущей прибыли с необходимой детализацией;
- счета учета доходов и расходов [17, с. 64].

Фролов А.В. отмечает, что в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденного приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. №654, где для детального учета затрат, в том числе, в части биологических активов, зарезервированы счета с 30 по 39, укрепились взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом в сельском хозяйстве. Использование счетов 30-39 дает возможность организовать учет затрат по биологическим активам в разрезе экономических элементов [19, с. 7-8].

Булгакова С.В. предлагает для организации управленческого учета произвести модификацию действующего плана счетов и ввести следующие счета для учета затрат по экономическим элементам:

- 31 «Материальные затраты»;
- 32 «Затраты на оплату труда»;
- 33 «Отчисления на социальные нужды»;
- 34 «Амортизация»;
- 35 «Прочие затраты»;
- 36 «Отклонения от нормативных значений затрат»;
- 37 «Затраты производственной деятельности»;
- 38 «Продажа продуктов производственной деятельности»;
- 39 «Результаты производственной деятельности» [4, с. 26].

## 3. Определение состава первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета, внутренней управленческой отчетности

Для целей управленческого учета, как было отмечено ранее, необходимо разрабатывать первичные документы по отражению в них информации о биологических активах, например, это могут быть акты оценки по справедливой стоимости, бухгалтерские справки о ее изменении, справки по сверке балансовой и справедливой стоимости биологических активов, ведомости аналитического и син-

тетического учета по данным объектам, бухгалтерская справка о доходах и расходах от биотрансформации биологических активов и ряд других документов. И, конечно же, необходимо разработать внутреннюю управленческую отчетность, которая представляла бы более детальные данные о наличии, движении биологических активов, их оценки, ее изменении, а также о результатах их биотрансформации, и создавала бы основу для принятия более эффективных управленческих решений в части учета биологических активов.

В ходе исследования был разработан учетный документ «Бухгалтерская справка об оценке биологических активов и ее изменениях (животноводство)», позволяющий проследить движение различных групп биологических активов и изменение их стоимости. Он отражает количество биологических активов на момент их первоначального признания, их оценку по справедливой стоимости, движение животных – количество и стоимость поступивших животных, переведенных из одной группы в другую, выбывших и количество животных на конец периода, оцененных по справедливой стоимости. А также общее увеличение (уменьшение) количества биологических активов и их стоимости за рассматриваемый период.

Для повышения качества содержащихся данных в отраслевой бухгалтерской отчетности профессор Хоружий Л.И. выделяет следующие основные направления расширения и дополнения ее информационной базы:

- социальное развитие;
- технологическая инфраструктура;
- производственно – хозяйственная деятельность;
- коммерческая деятельность;
- предпосылки в адаптации информационной базы к международным стандартам финансовой отчетности, которые схематично представлены в табл. 2. [20, с. 56].

Габбасов В.Х. считает, что в отчетности сельскохозяйственных предприятий должна раскрываться следующая информация:

- характер деятельности, связанной с каждой группой биологических активов;

- оценка нефинансовых (натуральных) параметров;
- методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости каждой группы активов;
- «справедливая стоимость за вычетом ожидаемых расходов по продаже» полученной сельскохозяйственной продукции на момент сбора;
- балансовая стоимость биологических активов, права использования которых ограничены, или которые находятся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- обязательства по совершенствованию или приобретению биологических активов;
- стратегии управления финансовыми рисками сельскохозяйственной деятельности;
- подробная сверка изменений балансовой стоимости биологических активов по состоянию на начало и конец текущего отчетного периода [7, с. 109-110].

#### 4. Организация учета затрат и исчисление себестоимости сельскохозяйственной продукции

При осуществлении производственной деятельности одной из главных задач, стоящих перед сельскохозяйственной организацией является анализ затрат, отношение их на отдельные объекты учета, контроль за затратами, снижение себестоимости получаемой продукции. На организацию затрат в отрасли сельского хозяйства оказывает влияние ряд факторов, таких, как сезонность производства, наличие незавершенного производства, как в отрасли растениеводства, так и в отрасли животноводства, распределение расходов по нескольким видам получаемой продукции и др. Для успешной организации управленческого учета, прежде всего, необходимо разработать экономически обоснованную классификацию затрат, что позволит определить и сформировать места возникновения затрат, центры ответственности, носителей затрат. Различные ученые предлагают свои классификационные признаки методов затрат и калькулирования себестоимости.

Таблица 2

#### ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАСШИРЕНИЯ И ДОПОЛНЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ ОТРАСЛЕВОЙ ОТЧЕТНОСТИ<sup>1</sup>

| №  | Направление расширения и дополнения информации                                    | Содержание направления   |
|----|---|--|
| 1  | Социальное развитие   | Представление информации по нефинансовым показателям о социальном развитии организации: население и трудовые ресурсы, социальная инфраструктура, данные об осуществлении расходов на подготовку и переподготовку кадров и др. показатели, которые могут содержаться в формах №5-АПК, №6-АПК  |
| 2  | Технологическая инфраструктура  | Новый технологический блок информации об инженерной и производственной инфраструктуре организации, об изменениях по количественным параметрам и мощности, которые могут содержаться в формах №6-АПК, №17-АПК   |
| 3  | Производственно – хозяйственная деятельность                                      | Дополнение информации об основных показателях выпуска продукции – стоимость валовой продукции растениеводства и животноводства (в фактических ценах), валовой доход организации, данные о соотношении цен на потребляемые в сельскохозяйственном производстве материально – технические ресурсы и сельскохозяйственную продукцию, данные об изменении цен на основные виды материально – технических ресурсов, сельскохозяйственной продукции и другие, которые могут содержаться в форме №8-АПК |
| 4. | Коммерческая деятельность   | Дополнительные разделы о реализации продукции по отраслям, каналам продаж с выделением показателей о географических секторах рынка основных видов продукции сельского хозяйства (форма №9-АПК, форма №13-АПК), дополнительная система показателей о движении животных, расходе кормов по видам в разрезе различных групп животных, в расчете на производство единицы продукции (форма №15-АПК)   |
| 5  | Предпосылки к адаптации информационной базы к международным стандартам отчетности | Изменение подготовки бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Внесение в форму №1 и форму №2 бухгалтерской (финансовой) отчетности системы показателей о наличии биологических активов, формировании информации о потенциальных доходах, расходах, финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности (биотрансформации биологических активов)   |

<sup>1</sup> Составлено на основе [21].

Князева О.П. в результате исследования моделирования управления и его контрольных функций по центрам ответственности в отрасли свиноводства пришла к заключению, что при разработке классификации затрат по тому или иному признаку необходимо учитывать:

- особенности технологии и организации производства продукции, обуславливающие формирование специфических видов затрат;
- специфичность объектов производства, объектов планирования, учета затрат и объектов калькуляции;
- внутривладельческие экономические и производственные отношения при различных формах организации производства, труда и его оплаты;
- организационную структуру и структуру управления хозяйствующего субъекта;
- предпосылки и необходимость внедрения управленческого учета, стратегического планирования и управления, обусловленные экономическими условиями рыночных отношений и свободной производственной деятельностью организаций;
- возможность внедрения различных методов производственного планирования, учета и их оптимизации при использовании в сочетании между собой и различными системами планирования, учета затрат;
- уровень квалификации работников всех экономических служб и оснащенность их деятельности современными средствами вычислительной техники и средствами коммуникаций информации;
- инфляционные процессы и дотационную политику государства по отношению к сельскому хозяйству;
- необходимость и востребованность полезной, уместной и гибкой информации [9, с. 9].

Так, профессор Богатая И.Н. выделяет следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости:

- по объектам учета – позаказный метод, попередельный, попроцессный метод;
- по степени нормирования – учет фактических затрат, нормативный метод затрат, учет затрат по системе «стандарт-костинг»;
- по полноте учета затрат – учет затрат по полной себестоимости, учет затрат по сокращенной себестоимости (система «директ-костинг»);
- по способу организации сводного учета затрат и калькулирования себестоимости – полуфабрикатный и бесполуфабрикатный;
- по способу распределения косвенных затрат (однокоэффициентный и многокоэффициентный);
- по времени составления – плановый и отчетный [3, с. 100].

На законодательном уровне, согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) применяются попроцессный (простой), позаказный, попередельный, обезличенный (котловой) методы затрат, система нормативного учета производственных затрат. Многие авторы приходят к заключению, что в сельскохозяйственной деятельности целесообразно использовать попроцессный метод учета затрат, который в наибольшей степени учитывает специфику сельскохозяйственной деятельности. При нем производится распределение прямых производственных, общехозяйственных, общепроизводственных и иных затрат текущего отчетного периода на полученную сельскохозяйственную продукцию в равных долях.

Основные объекты исчисления себестоимости в растениеводстве – 1 центнер продукции (основной и побочной) по каждой культуре в отдельности. Побочная продукция не калькулируется, затраты на нее вычитают из общей суммы расходов на выращивание сельскохозяйственных культур. После исчисления фактической

себестоимости определяют калькуляционную разницу, которую списывают методом «красное сторно» при превышении плановой себестоимости над фактической либо дополнительной записью – при превышении фактической себестоимости над плановой [5, с. 281.]

Рассмотрим пример исчисления себестоимости яровой пшеницы на примере ООО «ХХХ». В 2009 году затраты на возделывание яровой пшеницы составили 4 007 400 рублей, от урожая были получены полноценное зерно 12 510 центнеров, плановая себестоимость 220 руб./ц; зерновые отходы 7 920 центнеров (содержит 32% полноценного зерна), плановая себестоимость 67 руб./ц., солома стоимостью 292 400 рублей.

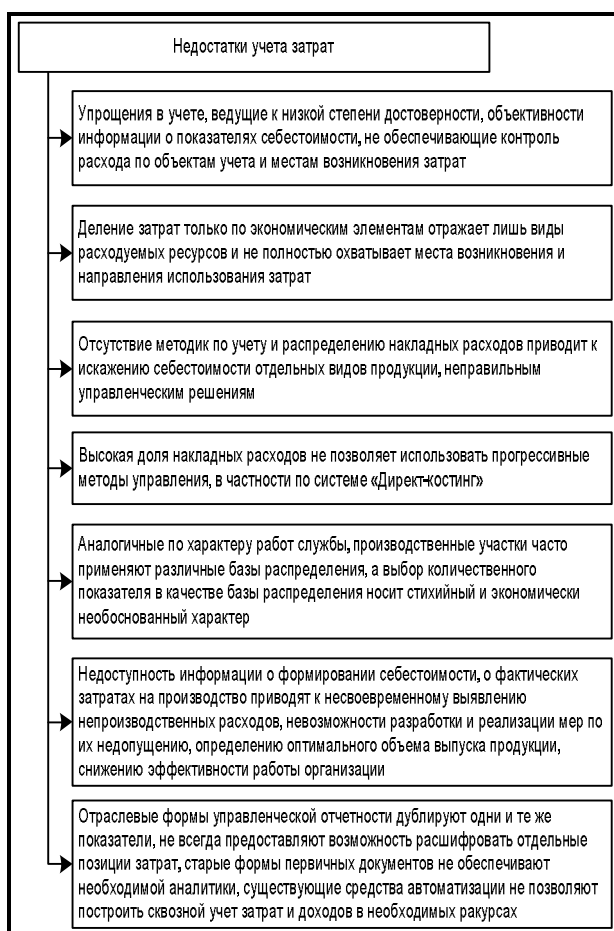
- фактические затраты на зерно и зерноотходы (за вычетом стоимости соломы):  
 $(4\ 007\ 400 - 292\ 400) = 3\ 715\ 000$  рублей;
- используемые зерноотходы составляют:  
 $(7920 * 32\% / 100\%) = 2\ 534,40$  ц.;
- общее количество полноценного зерна составляет:  
 $12510 + 2\ 534,40 = 15\ 044,40$  ц.;
- фактическая себестоимость 1 центнера полноценного зерна:  
 $3\ 715\ 000 / 15\ 044,40 = 246,94$  руб.;
- фактическая себестоимость 1 центнера используемых зерноотходов:  
 $(246,94 * 2\ 534,40) / 7\ 920 = 79,02$  руб.;
- определение калькуляционных разниц:
  - полноценное зерно –  $(246,94 - 220) * 12\ 510 = 337\ 019,40$  руб.;
  - зерноотходы –  $(79,02 - 67,00) * 7920 = 95\ 198,40$  руб.;
  - общая калькуляционная разница составляет  $337\ 019,40 + 95\ 198,40 = 432\ 217,80$  рублей. Таким образом, как по полноценному зерну, так и по зерноотходам фактическая себестоимость превышает плановую.

Выбор объекта учета затрат в животноводстве определяется специализацией и размерами хозяйства, производящего ту или иную продукцию, и в значительной степени зависит от технологии содержания животных и организации производственного процесса. Например, в результате выращивания животных на выращивании и откорме, представляющих значительную группу биологических активов, может быть получена как основная продукция (молоко, приплод, прирост живой массы и др.), так и побочная продукция (навоз, шерсть-льинька, пух и др.). В течение отчетного периода основную и побочную продукцию приходу в оценке по плановой себестоимости, а в конце года плановую себестоимость продукции доводят до фактической в результате исчисления фактической себестоимости. После определения фактической себестоимости выявленную калькуляционную разницу списывают [5, с. 285].

Рассмотрим пример исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства на примере ООО «ХХХ». В молочном скотоводстве объектом калькулирования по основному стаду животных выступает полученный приплод и сельскохозяйственная продукция – молоко (калькуляционными единицами соответственно являются 1 голова и 1 центнер). Сумма затрат на содержание животных основного стада в 2009 года в организации «ХХХ» составили: 6 460 500 рублей, были получены: молоко – 16 050 центнеров, приплод в количестве 632 голы весом 190 центнеров, навоз – 76 700 рублей. Плановая себестоимость 1 центнера молока составляет 350 рублей, а 1 головы полноценного приплода – 1 100 рублей. Для определения себестоимости молока и полученного приплода применяют комбинированный метод калькуляции, который заключается в следующем:

- из общей суммы затрат на содержание животных вычитается стоимость побочной продукции:  
 $6\ 460\ 500 - 76\ 700 = 6\ 383\ 800$  рублей;
- полученную сумму распределяют в следующем порядке – 90% на получаемую сельскохозяйственную продукцию, т.е. на молоко, а оставшиеся 10% на приплод:  
молоко –  $6\ 383\ 800 * 90\% = 5\ 745\ 420$  рублей,  
приплод –  $6\ 383\ 800 * 10\% = 638\ 380$  рублей;
- затраты, полученные при расчетах делятся на полученной количество молока и количество голов приплода:  
молоко –  $5\ 745\ 420 / 16\ 050 = 357,97$  рублей,  
приплод –  $638\ 380 / 632 = 1\ 010,09$  рублей;
- калькуляционные разницы составят:  
молоко –  $(357,97 - 350) * 16\ 050 = 127\ 918,50$  рублей;  
приплод –  $(1110 - 1010,09) * 632 = 63\ 143,12$  рублей.

Современная система учета затрат в российских сельскохозяйственных организациях организована не на достаточно высоком уровне и не позволяет в полной мере достигать стратегических целей организации. Назарова В.В. выделяет следующие недостатки учета затрат в сельскохозяйственных организациях, обобщенные на рис. 1 [16, с. 29].



**Рис.1. Недостатки учета затрат в сельскохозяйственных организациях<sup>2</sup>**

Процесс калькулирования представляет собой исчисление себестоимости получаемой на сельскохозяйственной предприятии продукции. Себестоимость в контексте принятия тех или иных управленческих решений имеют ключевое значение, которое, по мнению Костюковой Е.И. и Бобрышева А.Н. заключаются в следующем:

- она выступает индикатором эффективности деятельности организации, поскольку добиться значительного ее снижения можно только в условиях оптимального использования всех экономических ресурсов, внедрения инновационных технологий, обеспечения механизации производственного процесса и т.д.;
- исчисление себестоимости дает возможность проводить анализ продукции с целью выявления наиболее рентабельных ее видов, обеспечивать управленческий персонал информацией относительно уровня экономической эффективности внедрения технологий, определять оптимальную программу выпуска и реализации продукции, выявлять резервы финансово – хозяйственной деятельности отдельных структурных подразделений организации и др.;
- себестоимость является основой затратного метода ценообразования, при котором организации необходимо иметь достоверную информацию о том, во что ей обходится производство конкретного вида продукции и соответственно предельный уровень цены, ниже которого хозяйствующий субъект несет риск получения убытков;
- посредством показателя себестоимости учетно-аналитические службы определяют уровень производительности труда в организации [13, с. 32-33].

Различают плановую, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции. Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции на плановый период (год, квартал), составляют исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, затрат труда и др. расходов. Нормативные калькуляции составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат), отчетные (фактические) калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции [12, с. 604].

В сельскохозяйственных организациях часто используется способ калькуляции по плановой себестоимости, однако он является довольно трудоемким, так как при его использовании происходит составление большого количества расчетов, а также корректировка стоимостной оценки сельскохозяйственной продукции.

Таким образом, в настоящее время управленческий учет еще не получил широкого распространения в организациях агропромышленного комплекса, для его развития необходим ряд предпосылок, как внутренних, зависящих от экономического субъекта (заинтересованность руководства в создании системы управленческого учета, повышение квалификации учетных работников и др.), так и внешних, не зависящих от организации (проведение мер в части изменения нормативного регулирования биологических активов, внесение изменений в формы отраслевой отчетности и др.). Постановка управленческого учета зависит от организационно – правовой формы организации, ее размеров и финансового состояния. Предложенная авторская методика организации управленческого учета, включающая:

- этапы постановки управленческого учета в организации;
- формирование учетной политики и разработку рабочего плана счетов, предполагающего использование счетов управленческого учета;
- разработку управленческой документации по биологическим активам;
- организацию учета затрат и исчисление себестоимости получаемой от биологических активов сельскохозяйственной продукции

позволит повысить уровень релевантности информации о биологических активах, формируемой в учетно-аналитической системе сельскохозяйственных организаций.

<sup>2</sup> Составлено на основе [16].

## Литература

- Алборов Р.А. Управленческие аспекты учета по центрам ответственности в сельскохозяйственном производстве [Текст] / Р.А. Алборов, С. М. Концевая // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2008. – №2.
- Баева Е.А. Бухгалтерский управленческий учет в молочном скотоводстве [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Е.А. Баева. – М., 2004. – 24 с.
- Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Е.А. Бойко и др. ; под ред. проф. д-ра экон. наук А.Н. Кизиловой, проф. д-ра экон. наук И.Н. Богатой. – Ростов н/Д. : Феникс, 2005. – 380 с.
- Булгакова С.В. Теория, методология и организация системы управленческого учета [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / С.В. Булгакова. – Мичуринск, 2009. – 44 с.
- Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] : учеб. пособие [Текст] / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева ; под ред. С.М. Бычковой. – М. : Эксмо, 2008. – 400 с.
- Вахорина М.В. Проблемы внедрения управленческого учета в организациях [Текст] / М.В. Вахорина // Бухгалтер и закон. – 2009. – №2.
- Габбасов В.Х. Организация бухгалтерского учета биологических активов в соответствии с международными стандартами [Текст] / В.Х. Габбасов // Вестник ОГУ. – 2008. – №10.
- Захарова Е.В. Управление биологическими активами в сельскохозяйственных организациях [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Е.В. Захарова. – Ижевск, 2009. – 24 с.
- Князева О.П. Моделирование управления и его информационно-контрольных функций по центрам ответственности в свиноводстве [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / О.П. Князева. – Ижевск, 2007. – 24 с.
- Колесников С.Н. Управленческий учет. Как организовать управленческий учет [Электронный ресурс]. URL: [http://www.finprosoft.ru/org\\_upr\\_uch.shtml](http://www.finprosoft.ru/org_upr_uch.shtml)
- Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 368 с.
- Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 656 с.
- Костюкова Е.И. Методика исчисления себестоимости озимых зерновых культур [Текст] / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2010. – №2.
- Лысенко Д. Организация управленческого учета [Электронный ресурс] / Д. Лысенко // Аудит и налогообложение. – 2009. – №2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Мариненко А.А. Методология трансформации бухгалтерской информации сельскохозяйственных организаций в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / А.А. Мариненко. – М., 2009. – 24 с.
- Назарова В.В. Необходимость и пути совершенствования учета затрат в системе управления предприятиями сферы АПК [Текст] / В.В. Назарова // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2010. – №3.
- Палий В.Ф. Управленческий учет: организация и функционирование [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2007. – №23.
- Палий В.Ф. Организация управленческого учета [Электронный ресурс] / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Фролов А.В. Организация управленческого учета в отрасли овцеводства [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / А.В. Фролов. – М., 2007. – 24 с.
- Хоружий Л.И. Основные направления трансформации отраслевой бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рыночной среды [Текст] / Л.И. Хоружий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010. – №5.
- Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве

[Текст] / Л.И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

- Чупахина Н.И. Методология управленческого учета в агрохолдингах [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Н.И. Чупахина. – М., 2010. – 47 с.

## Ключевые слова

Управленческий учет биологических активов; этапы постановки управленческого учета; счета управленческого учета; внутренняя управленческая отчетность; учет затрат; калькулирование; себестоимость продукции.

*Криничная Евгения Петровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В условиях отраслевой специфики для повышения качества формируемой информации о биологических активах и получаемой от них сельскохозяйственной продукции возрастает роль управленческого учета, который позволяет на высоком уровне осуществлять функции контроля, планирования, управления, а также вести учет затрат биологических активов, повышая качество бухгалтерской информации.

Научная новизна. В статье приведена методика постановки управленческого учета по направлениям: выбор этапов постановки управленческого учета; формирование учетной политики организации для целей управленческого учета; разработка управленческой документации по биологическим активам; организация учета затрат и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции. Неоспоримый интерес представляет разработанный автором документ для целей управленческого учета «Бухгалтерская справка об оценке биологических активов и ее изменении (животноводство)».

Рассмотрены основные недостатки существующей системы учета затрат, приведены примеры исчисления себестоимости продукции отраслей растениеводства и животноводства.

Практическая значимость состоит в возможности использования предложенной методики постановки управленческого учета биологических активов в учебном процессе при чтении курса «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерский учет в отраслях АПК», а также использования выработанной методики и разработанного документа в сельскохозяйственных организациях.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Удалова З.В., к.э.н., доцент, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Донского государственного аграрного университета*

## 2.7. TECHNIQUE OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT OF BIOLOGICAL ACTIVES AND PRODUCTION RECEIVED FROM THEM

E.P. Krinichnaya, Postgraduate (Student) to Chair  
«Accounting, the Analysis and Audit»

*Don state agrarian university*

In article the author's technique of the organization of the administrative account, including is offered: stages of statement of the administrative account in the organization; formation of a registration policy and working out of the working book of accounts assuming use of accounts of the administrative account; working out of the administrative reporting on biological actives; the organization of the account of expenses and calculation of the cost price of agricultural production received from biological actives. The given technique will allow to raise level of relevance of the information on the biological actives, formed in registration-analytical system of the agricultural organizations.

## Literature

1. R. Alborov. Managerial aspects of accounting responsibility centers in agricultural production [Text] / R. Alborov, SM End // Accounting in Agriculture, 2008, №2.
2. E.A. Baeva. Accounting Management Accounting in dairy cattle breeding [Text]: avtoref.dis. Candidate ekon.nauk / E.A. Baeva – Moscow, 2004. – 24 p.
3. E.A. Boiko. Accounting Managerial Accounting [Text] / E.A. Boiko and others under red.prof., Ph.D. A.N. Kizilova, prof., Doctor of Economics I.N. Bogataya. – Rostov n / D.: «Fenix», 2005. – 380 p.
4. S.V. Bulgakova. Theory, methodology and organization of the management accounting system [Text]: avtoref.dis. Candidate ekon.nauk / S.V. Bulgakova – Michurinsk-science city of Russia, 2009, 44 p.
5. S.M. Bychkova. Accounting in agriculture: studies. Manual [text] / S.M.Bychkova, D.G. Badmaeva, under red. S.M. Bychkovoy – M.: Penguin Books, 2008. – 400 p.
6. M.V. Vahorina. Problems of implementation of management accounting in organizations [Text] / M.V. Vahorina / Accountant and a law, №2, 2009.
7. V.H. Gabbasov. Organization of accounting of biological assets in accordance with international standards [text] / VH Gabbasov // Vestnik OSU, October 2008, №10 (92).
8. E.V. Zakharova. Management of biological assets in the agricultural organizations [Text]: avtoref.dis. Candidate ekon.nauk / E.V. Zakharova – Izhevsk, 2009. - 24 p.
9. O.P. Knyazeva. Modeling and control of its information and control functions of responsibility centers in pig [Text]: avtoref.dis. Candidate ekon.nauk / O.P.Knyazeva-Izhevsk, 2007 – 24 p.
10. S.N. Kolesnikov. Managerial Accounting. How to organize the management accounting [electronic resource]. URL: [http://www.finprosoft.ru/org\\_upr\\_uch.shtml](http://www.finprosoft.ru/org_upr_uch.shtml)
11. Kondrakov N.P. Accounting Managerial Accounting [Text]: a tutorial / N.P.Kondrakov, M.A. Ivanova. – M.: Infra – M, 2005.- 368 p.
12. N.P. Kondrakov. Accounting: A Textbook, 3rd ed., Revised. and add.[Text] / N.P. Kondrakov – M.: INFRA-M, 2010. – 656 p.
13. E.I. Kostyukova, A.N. Bobryshev. Method of calculating the cost of winter cereal crops [Text] / E.I. Kostyukova // Accounting in Agriculture, 2010, №2.
14. D. Lysenko. Organization of management accounting [electronic resource] / D.Lysenko // Audit and nalogooblozhenie.- 2009. – №2. Access from ref. – The legal system «Consultant Plus».
15. A.A. Marinenko. Methodology Transformation of the accounting information of the agricultural organizations in the transition to International Financial Reporting Standards [Text]: avtoref.dis. Candidate ekon.nauk / A.A.Marinenko-Moscow, 2009. – 24p.
16. V.V. Nazarov. The need and ways to improve cost accounting in the management of companies in the realm of AIS [Text] / V.V. Nazarov // Accounting Agriculture, 2010, №3.
17. Paly V.F. Managerial Accounting: the organization and operation of the [Text] / V.F. Paly // Accounting, December 2007, №23.
18. V.F. Paly. The organization of management accounting [electronic resource] / VF Paly – M.: Berator-Press, 2003. Access from ref.-legal system «ConsultantPlus».
19. A.V. Frolov. The organization of management accounting in the industry of sheep [Text]: avtoref.dis. Candidate ekon.nauk / AV Frolov – Moscow, 2007.- 24 p.
20. L.I. Horuzhy. The main directions of transformation of the branch of accounting (financial statements) in a market environment [Text] / L.I. Horuzhy // Economy of the agricultural and processing enterprises, 2010, №5.
21. L.I. Horuzhy. Problems of theory, methodology, techniques and organization of management accounting in agriculture [Text] / L.I. Horuzhiy.-M.: Finance and Statistics, 2004. – 496 p.
22. N.I. Chupakhina. Methodology of management accounting in agricultural holdings [Text]: Author. Dis. Dr. ekon.nauk / N.I.Chupakhina.-M.: 2010. – 47 p.

## Keywords

The administrative account of biological actives; stages of statement of the administrative account; the account of the administrative account; the internal administrative reporting; the account of expenses; calculating, production cost price.