

2.9. УЧЕТ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ СИСТЕМЫ ДИРЕКТ-КОСТИНГ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ

Чиркова М.Б., д.э.н., профессор, зав. кафедрой
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»;
Кудинова М.В., преподаватель кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Российский государственный торгово-
экономический университет, Воронежский филиал*

Важную роль в производстве продукции растениеводства играют вспомогательные производства, учет затрат на содержание и функционирование которых необходимо осуществлять в зависимости от уровня деловой активности сельскохозяйственной организации. В настоящей работе рекомендуется к внедрению в учетную практику сельскохозяйственных товаропроизводителей система директ-костинг, позволяющая классифицировать в системе счетов управленческого учета затраты основных видов вспомогательных производств на переменную и постоянную части. При этом становится возможным получать сведения о прибыльности или убыточности ассортимента производимой сельскохозяйственной продукции в зависимости от объема производства, рассчитывать порог рентабельности, т.е. решать текущие и стратегические задачи управления сельскохозяйственной организации.

Директ-костинг представляет собой систему управленческого учета, в основе которой лежит классификация затрат на постоянные и переменные, учет и анализ затрат и результатов производственной деятельности с целью принятия обоснованных управленческих решений. Спецификой системы директ-костинг является то, что себестоимость продукции (работ, услуг) исчисляется только на базе переменных затрат, с отнесением постоянных издержек на уменьшение финансовых результатов того отчетного периода, в котором они возникли.

Не углубляясь в теоретические исследования, а придерживаясь прагматических позиций, отметим, что затраты и издержки применительно к терминологии управленческого учета будем использовать в качестве синонимов и понимать под данными терминами совокупность потребленных в производственном процессе хозяйствующего субъекта экономических ресурсов (факторов производства), выраженную в денежной оценке.

Важную роль в производстве продукции растениеводства играют вспомогательные производства, учет затрат на содержание и функционирование которых необходимо классифицировать в зависимости от уровня деловой активности сельскохозяйственной организации. Причем каждый вид вспомогательных производств выступает в виде отдельного места возникновения затрат. К наиболее значимым местам возникновения затрат по отношению к производственному процессу в сельскохозяйственных организациях следует отнести машинно-тракторный парк, автопарк, ремонтную мастерскую. Не меньшее участие принимают энергетическое производство и водное хозяйство.

Мы убеждены, что при внедрении системы директ-костинг в учетно-аналитическую практику сельскохозяйственных организаций управленческий учет целесообразно вести автономно от финансового. В данном слу-

чае определенно возрастет трудоемкость работы учетного персонала, однако автоматизация учетного процесса, т.е. реализация технических решений при построении и ведении системы директ-костинг позволит существенно уменьшить эту проблему.

В управленческом учете считаем рациональным оставить названия и шифры синтетических счетов по отражению затрат, которые используются в финансовом учете, но с четким разграничением учитываемых на них издержек на переменные, постоянные и смешанные. Аргументом в пользу неизменности названий счетов является то, что так будет проще и понятнее самим бухгалтерам сельскохозяйственных организаций вести учет по системе директ-костинг. Во избежание путаницы и придания наглядности счета управленческого учета мы будем помечать звездочкой (*).

Так, к счету 23.1* «Ремонтная мастерская» рекомендуем открыть два субсчета второго порядка:

- 23.1.1* «Прямые затраты», на котором будут отражаться прямые затраты, связанные с проведением ремонтных работ конкретной единицы техники машинно-тракторного парка;
- 23.1.2* «Цеховые затраты ремонтной мастерской».

Открытие аналитических счетов к счету 23.1* «Прямые затраты» нами рекомендуется осуществлять по каждому ремонтируемому объекту в разрезе предлагаемых статей издержек, которые, на наш взгляд, в полной мере отражают состав признаваемых затрат, в то время как на счете 23.1.2* «Цеховые затраты ремонтной мастерской» учет ведется обобщенно в разрезе рекомендуемых статей (табл. 1).

Предложенная номенклатура статей затрат по счету 23.1* «Ремонтные мастерские» может подвергаться дальнейшей детализации в зависимости от существенности и (или) степени контроля за конкретным видом издержек. Так, по счету 23.1.2* «Цеховые затраты ремонтной мастерской» из предлагаемой статьи «Работы и услуги собственных вспомогательных производств» могут быть дополнительно выделены такие позиции как «Электроэнергия», «Вода» и т.п.

Считаем крайне необходимым в системе аналитического учета по счету 23.1* «Ремонтные мастерские» помимо отражения прямых затрат, фиксировать фамилию и инициалы работников (их табельные номера), ответственных за проведение ремонтных работ. В сельскохозяйственных организациях, как правило, несложный ремонт сельскохозяйственной техники и машин осуществляют сами трактористы-машинисты. Таким образом персонификация проведения ремонтных работ позволит в случае их некачественного выполнения безошибочно выявлять виновных лиц и реализовывать контролирующие меры.

По завершению и принятию ремонтных работ последнее в сумме прямых затрат относится по назначению с кредита счета 23.1.1* «Прямые затраты» в дебет счета 23* «Вспомогательные производства», субсчет 3 «Машинно-тракторный парк», субсчет 4 «Автопарк». По итогу каждого месяца сумма затрат, накопленная на счете 23.1.2* «Цеховые затраты ремонтной мастерской», будет выступать в качестве постоянных издержек и относиться на уменьшение финансовых результатов в дебет счета 99* «Прибыли и убытки» с кредита счета 23.1.2* «Цеховые затраты ремонтной мастерской».

По нашему убеждению, последняя корреспонденция наиболее четко согласуется с основной идеей директ-костинга – раздельным учетом переменных и постоянных затрат. Как отмечает Ивашкевич В.Б. [4, с. 341, 343], по-

стоянные затраты собираются на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются на уменьшение финансовых результатов, например, в дебет счета «Прибыли и убытки». Точно такой же точки зрения придерживаются многие отечественные экономисты:

- Вахрушина М.А. [3, с. 194];
- Рассказова-Николаева С.А. [5, с. 26];
- Алборов Р.А. [2, с. 70] и др.

Таблица 1

ПРЕДЛАГАЕМАЯ НОМЕНКЛАТУРА СТАТЕЙ ЗАТРАТ К СЧЕТУ 23.1* «РЕМОНТНАЯ МАСТЕРСКАЯ»

№	Наименование статьи затрат	Характеристика издержек
23.1.1* «Прямые затраты»		
1	Оплата труда	Начисленная оплата труда работникам за ремонт конкретной единицы техники машинно-тракторного парка
2	Отчисления на социальные нужды	Начисленные суммы страховых взносов от оплаты труда, учтенной по первой статье
3	Запасные части и ремонтный материал	Израсходованные запасные части, агрегаты и ремонтный материал
4	Горюче-смазочные материалы	Израсходованные нефтепродукты при проведении ремонтных работ
5	Диагностика	Принятые услуги подрядчиков
6	Прочие	Несущественные по отдельности виды переменных затрат, не вошедшие в предыдущие статьи
23.1.2* «Цеховые затраты ремонтной мастерской»		
1	Оплата труда	Начисленная оплата труда цеховым работникам: сварщик, токарь, начальник ремонтной мастерской и т.п.
2	Отчисления на социальные нужды	Начисленные суммы страховых взносов от оплаты труда, учтенной по первой статье
3	Амортизация	Амортизационные отчисления по станочному оборудованию, производственному инвентарю, зданию ремонтной мастерской и т.п.
4	Ремонт основных средств	Затраты на ремонт оборудования, здания ремонтной мастерской и т.п.
5	Специальная оснастка и специальный инструмент	Стоимость эксплуатируемого инструмента и оснастки
6	Арендные платежи	Начисляемая арендная плата за взятые в аренду основные средства, используемые в ходе выполнения ремонтных работ
7	Работы и услуги собственных вспомогательных производств	Стоимость потребленной электроэнергии, воды и т.п.
8	Прочие	Несущественные по отдельности виды переменных затрат, не вошедшие в предыдущие статьи

Заметим, что по своим функциям машинно-тракторный парк не является каким-либо вспомогательным производством, так как выполняет все основные технологические операции в производственном процессе в растениеводстве. К счету управленческого учета 23.3* «Машинно-тракторный парк» рекомендуем открыть пять субсчетов второго порядка (табл. 2).

При формировании номенклатуры статей к счету 23.3.1* «Тракторный парк» и 23.3.2* «Комбайновый парк» нами преднамеренно не были выделены позиции оплаты труда и отчислений на социальные нужды. Объяснением служит то, что при выполнении сельскохозяйственных работ начисленная оплата труда работникам основного

производства (трактористам-машинистам, рабочим) исключительно по сдельным расценкам, соответствующие страховые взносы, а также израсходованное топливо являются переменным видом издержек, которые, по нашему предложению, прямо относятся на счет 20.1* «Растениеводство» в разрезе аналитических счетов, открытых по видам производимой продукции или незавершенному производству.

В исследуемых организациях Воронежской области затраты на ремонт тракторов, комбайнов и сельскохозяйственных машин занимают значительный удельный вес (до 50%) в структуре издержек на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка.

Таблица 2

ПРЕДЛАГАЕМЫЕ АНАЛИТИЧЕСКИЕ ГРУППИРОВКИ ЗАТРАТ ПО СЧЕТУ 23.3* «МАШИНО-ТРАКТОРНЫЙ ПАРК»

Шифр счета	Название субсчета	Предлагаемые группировки затрат	
		По видам техники	По видам затрат
23.3.1*	Тракторный парк	Общего назначения; универсально-пропашные; специальные	Амортизация основных средств; ремонт основных средств; техническое обслуживание (расходные материалы; оплата труда с отчислениями); страховые платежи; налоги и сборы; арендные платежи; прочие
23.3.2*	Комбайновый парк	Зерноуборочные; свеклоуборочные; картофелеуборочные; силосоуборочные (кормоуборочные); хлопкоуборочные и т.д.	Амортизация основных средств; ремонт основных средств; техническое обслуживание (расходные материалы; оплата труда с отчислениями); страховые платежи; налоги и сборы; арендные платежи; прочие
23.3.3*	Сельскохозяйственные машины	Плуги; бороны; луцильники; культиваторы; сеялки (зерновые; свекловичные и т.п.); катки; комбинированные машины; разбрасыватели удобрений; опрыскиватели и т.д.	Амортизация основных средств; ремонт основных средств; прочие
23.3.4*	Несельскохозяйственные работы тракторов	-	Оплата труда; отчисления на социальные нужды; топливо; прочие
23.3.5*	Цеховые затраты машинно-тракторного парка	-	Оплата труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; ремонт основных средств; арендные платежи; работы и услуги собственных вспомогательных производств; прочие

Согласно нашим рекомендациям, на статью «Ремонт основных средств», выделенную нами на счетах 23.3.1* «Тракторный парк», 23.3.2* «Комбайновый парк» и 23.3.3* «Сельскохозяйственные машины», относятся прямые затраты по ремонту основных средств машинно-тракторного парка, предварительно собранные на

счете 23.1* «Ремонтная мастерская», субсчете второго порядка 1 «Прямые затраты». При этом списание затрат на ремонт необходимо осуществлять по видам техники, представленным в табл. 2.

В условиях автоматизации учетного процесса возможно получение понесенных затрат на ремонт в разрезе отдельно взятого трактора, комбайна, сельскохозяйственной машины, причем на трудоемкости учета такая детализация практически никак не скажется. Таким образом, по дебету счета 23.3* «Машинно-тракторный» парк будет аккумулироваться фактическая информация о понесенных затратах по ремонту сельскохозяйственной техники и машин, отражаемая по одной статье «Ремонт основных средств», в то время как в большинстве исследуемых сельскохозяйственных организациях Воронежской области для получения такой информации приходится делать дополнительные выборки со статей «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды», «Запасные части» и т.п.

Ввиду того что затраты, связанные с эксплуатацией машинно-тракторного парка, по отношению к объему производства сельскохозяйственной продукции являются смешанными, то в дальнейшем для более точного разделения последних на постоянную и переменную компоненты считаем необходимым четко разграничивать, с одной стороны, издержки на ремонт сельскохозяйственной техники и машин и затраты по их техническому обслуживанию – с другой.

Мы выявили, что во всех исследуемых организациях Воронежской области затраты на техническое обслуживание машинно-тракторного парка в системе аналитического учета обособленно не регистрируются, а отражаются одновременно на нескольких статьях: «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды», «Запасные части», открытых к счету 23.3 Машинно-тракторный парк». Объяснением этому может послужить простое игнорирование менеджментом сельскохозяйственных организаций информации о такого рода затратах. Следовательно, по данным бухгалтерского учета в случае необходимости не представляется возможным впоследствии получить сведения об издержках обусловленных проведением технического обслуживания. Главным препятствием в этом выступает изначальное неразграничение затрат, связанных с техническим обслуживанием и ремонтом, на этапе первичного наблюдения, поскольку из самого документа по списанию производственных запасов или начисления оплаты труда впоследствии крайне сложно, а зачастую невозможно выявить направление для отражения соответствующих издержек в контуре аналитического учета.

В этой связи считаем, что на этапе первичного учета в документах по отпуску производственных запасов и начисляемой оплаты труда при проведении ремонтных работ или технического обслуживания необходимо обязательно отмечать назначение потребляемых ресурсов, чтобы затем в системе аналитического учета дифференцированно фиксировать указанные затраты.

Для реализации нашего предложения на счетах 23.3.1* «Тракторный парк» и 23.3.2* «Комбайновый парк» дополнительно выделяется статья «Техническое обслуживание», которая в свою очередь разбивается на две подстатьи:

- «Расходные материалы», на которую необходимо относить стоимость моторных, трансмиссионных масел и иных технических жидкостей, фильтров и т.п., подлежащих замене в ходе проведения периодических (регламентных) работ;

- «Оплата труда с отчислениям» предполагает отражение начисленной оплаты труда работникам, проводящим техническое обслуживание. Принимая во внимание тот факт, что сумма начисленной таким образом оплаты труда не является существенной (по сравнению с оплатой труда, относящейся к сельскохозяйственным работам), то по данной статье рационально отражать и соответствующие суммы страховых взносов во внебюджетные фонды.

В ходе проведенного исследования мы пришли к выводу, что затраты на техническое обслуживание машинно-тракторного парка в большей степени имеют выраженный переменный характер по сравнению с издержками на ремонт, так как техническое обслуживание (периодическое) проводится через определенное количество наработки двигателя трактора или комбайна, выраженной в моточасах. Поэтому, обеспечив достоверный учет выработки сельскохозяйственной техники, выраженной в машино-часах (гектарах убранной площади, моточасх) и фактических затрат на ее техническое обслуживание, по итогам года при помощи корреляционно-регрессионного анализа можно определить зависимость затрат на техническое обслуживание от производительности техники. Отметим, что в рамках настоящей работы произвести такой расчет по фактическим учетным данным не представляется возможным по причине отсутствия сведений о затратах на техническое обслуживание и невозможности их достоверного определения в исследуемых организациях до момента постановки учета по предлагаемой системе.

Определять зависимость роста затрат на ремонт техники от увеличения ее выработки при помощи корреляционно-регрессионного анализа считаем нецелесообразным по следующим соображениям. По логике, в расчет должны включаться соответствующие данные о затратах на ремонт техники и фактической ее выработке по итогу каждого месяца, которые могут быть получены только из данных бухгалтерского учета. Однако по завершению ремонтных работ в текущем месяце, в котором, по правилам бухгалтерского учета, должны быть признаны затраты, техника получает определенный дополнительный ресурс, вырабатываемый только в последующих месяцах. Особенно отчетливо это проявляется в ходе предварительных (превентивных), ремонтных и подготовительных работ по комбайнам, когда основная величина затрат признается в период, предшествующий началу уборочной кампании. Следовательно, в расчет будут включаться несопоставимые друг с другом данные с позиции временной определенности.

Выходом из сложившейся ситуации является составление годового плана технических обслуживаний и ремонтов тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин. Годовой план проведения технических обслуживаний и ремонтов тракторов составляется по месяцам года. Для его составления необходимо иметь следующие сведения:

- планируемую загрузку каждого трактора, комбайна по месяцам, выраженную в натуральных единицах (в кг топлива, машино-часах, моточасах);
- выработку трактора, комбайна на начало планируемого периода или с начала его эксплуатации, а также вид и дату последнего технического обслуживания и ремонта;
- периодичность технического обслуживания и ремонтов для каждой марки трактора (в кг топлива, машино-часах, моточасах).

Таким образом, появляется возможность спланировать предстоящие работы по техническому обслужива-

нию и ремонту и рассчитать будущие затраты. При этом необходимо подчеркнуть, что классификация издержек, связанных с эксплуатацией машинно-тракторного парка, по отношению к объему производства сельскохозяйственной продукции изначально является условной. Логичнее и правильнее исследовать поведение отмеченных затрат по отношению к объему выполненных тракторным и комбайновым парком работ, выраженных в соответствующих единицах:

- условных эталонных гектарах;
- машино-часах;
- моточасах и т.п.

Мы полагаем, что расходы на выполнение ремонтных работ следует принимать в качестве постоянных в течение календарного года применительно к планируемому уровню деловой активности сельскохозяйственной организации. В качестве постоянных следует считать и затраты на техническое обслуживание, но только в пределах первого года внедрения предложенной модели учета затрат. В дальнейшем издержки на техническое обслуживание после их выделения в системе аналитического учета, необходимо разделить на постоянную и переменную части, делая это отдельно в разрезе тракторов и комбайнов при помощи корреляционно-регрессионного анализа, и обязательно разграничивать в дальнейших расчетах.

Для более точного и обоснованного распределения переменной части затрат по техническому обслуживанию сельскохозяйственной техники на виды производимой продукции в целях калькуляционных расчетов рекомендуем использовать функциональный учет затрат и результатов (**ABC-метод**).

В аналитическом учете по счетам 23.3.1* «Тракторный парк» и 23.3.2* «Комбайновый парк» считаем обязательным отражать объем выполненных тракторным и комбайновым парком механизированных работ, сведения о котором необходимы при анализе себестоимости работ машинно-тракторного парка, определения эффективности его использования в производственном процессе и поиске внутренних резервов. Полагаем, что для решения обозначенных выше аналитических задач объем работ тракторным парком должен определяться в машино-часах, а комбайновым парком – в гектарах убранной площади и центнерах убранной готовой продукции.

Ниже представим аргументы в пользу применения машино-часа как основного показателя учета производительности тракторного парка. Поскольку в настоящее время основным объектом учета выполненных работ тракторным парком является условный эталонный гектар (усл. эт. га), то уже в самом названии видна условность этого показателя: у него нет физического эквивалента. К тому же любая условность всегда означает приближенность, неточность, следовательно, в современном учете производится калькулирование приблизительного показателя.

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Министерством сельского хозяйства РФ в 2006 г. [1], которые официально не были опубликованы, подчеркивается, что в последнее время все более очевидным становится проявление недостатков условного эталонного гектара как универсального показателя выработки тракторного парка. Они заключаются в том, что эталонные условия работы рассчитаны лишь на один

вид механизированных работ – пахоту. Что касается других видов работ, то 1 усл. эт. га не имеет определенного количественного значения ни по энергоёмкости работ, ни по затратам труда и времени на единицу выполненной работы. Это приводит к несопоставимости показателей работы машинно-тракторного парка в различных условиях, что искажает фактическую выработку тракторов.

В этой связи с целью устранения вышеуказанных недостатков и сокращения трудоемкости учетно-расчетной работы рекомендуется использовать и другой показатель общей выработки тракторного агрегата с помощью наработки, выражаемой в мотто- (машино) часах работы. В методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях отмечается, что «Порядок определения количества отработанных машино-часов чистого времени изложен в разделе 3 Б...», однако, изучив весь текст данных рекомендаций, указанный порядок расчета нами не был найден.

Полагаем, что определение количества отработанных тракторным парком машино-часов должно основываться на степени выполнения сменой нормы выработки, установленной для каждого вида работ по отдельному трактору и агрегируемой сельскохозяйственной машине. При этом в каждой сельскохозяйственной организации необходимо самостоятельно разработать и утвердить сменные нормы выработки, учитывая продолжительность смены равную 7 ч. В зависимости от влажности почвы, рельефа, сложности конфигурации поля и прочих факторов в каждой организации следует также разработать поправочные коэффициенты к нормам выработки, а также расходу топлива.

Таким образом, фактическое количество отработанных тракторным парком машино-часов будет определяться по следующей формуле:

$$Кмч = Вф / Сне * 7 * Кп, \quad (1)$$

где

Кмч – фактическое количество отработанных машино-часов за одну смену;

Вф – фактическая выработка за смену (7 астрономических часов), га;

Сне – сменная норма выработки, га;

Кп – поправочный коэффициент.

Себестоимость 1 машино-часа необходимо определять путем деления затрат, приходящихся на конкретную единицу техники, на соответствующее количество отработанных машино-часов. В условиях автоматизации бухгалтерского учета формирование сведений о затратах и выработке по каждой единице техники не представляется сложной и трудоемкой задачей.

На предлагаемом счете 23.3.4* «Несельскохозяйственные работы тракторов» рекомендуем учитывать прямые затраты по транспортным, строительным и иным работам несельскохозяйственного характера. Следовательно, такие затраты не могут быть классифицированы как постоянные или переменные, а должны быть в полном объеме отнесены на увеличение стоимости производственных запасов (транспортные работы), на затраты капитального характера (строительные работы) и и.д.

На счете 23.3.5* «Цеховые затраты машинно-тракторного парка» должны фиксироваться все косвенные затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией машинно-тракторного парка в целом в разрезе предло-

женных статей издержек в табл. 2. В частности, на данном счете будут отражены следующие затраты:

- оплата труда механика машинно-тракторного парка, главного (старшего) инженера, прочего цехового персонала, а также соответствующая сумма страховых взносов;
- амортизация навесов, площадок, гаражей используемых непосредственно в процессе содержания и эксплуатации машинно-тракторного парка;
- затраты на ремонт указанных выше основных средств;
- стоимость потребленной электроэнергии, воды на нужды машинно-тракторного парка и т.д.

Таким образом, на счете 23.3* «Машинно-тракторный парк» в разрезе предложенных субсчетов второго порядка и номенклатуры статей издержек будут собираться преимущественно постоянные издержки (за исключением затрат, отраженных на счете 23.3.4* «Несельскохозяйственные работы тракторов» и амортизации по тракторам и комбайнам, начисляемой пропорционально объему работ), которые по итогам месяца для упрощения учетной работы в полном объеме подлежат отнесению на уменьшение финансовых результатов в дебет счета 99* «Прибыли и убытки» с кредита счетов 23.3.1* «Тракторный парк», 23.3.2* «Комбайновый парк», 23.3.3* «Сельскохозяйственные машины», 23.3.5* «Цеховые затраты машинно-тракторного парка».

По завершении всех уборочных работ, а впоследствии по окончании календарного года возможно производить калькуляционные и иные аналитические расчеты, характерные для системы директ-костинг. Необходимые фактические сведения для этого берутся с рекомендуемых счетов управленческого учета, при построении которых нами соблюдался принцип разграничения переменных, постоянных и смешанных затрат.

Большинство сельскохозяйственных организации полагают собственному автопарку, главным образом необходимым для транспортировки готовой продукции с поля до мест ее первичной подработки и хранения во время проведения уборочных работ, а также для перевозке готовой продукции в процессе ее реализации.

Отметим, что рекомендуемый нами порядок группировки и списания затрат со счета 23.4* «Автопарк» аналогичен рассмотренному ранее по счету 23.3* «Машинно-тракторный парк». Различие состоит в том, что на счете 23.4* «Автопарк» открываются иные субсчета второго порядка и могут быть добавлены некоторые статьи издержек (табл. 3).

Следует отметить, что при хорошо поставленном первичном учете статьи «Топливо», «Оплата труда» и «Отчисления на социальные нужды» на счете 23.4.1* «Грузовые автомобили» могут не выделяться, поскольку стоимость израсходованного топлива и сумма начисленной оплаты труда и страховых взносов могут быть прямо отнесены по назначению (на потребителей услуг автопарка), что и наблюдается в учетной практике ООО «Масловский» Усманского района Воронежской области.

Например, согласно нашим рекомендациям, стоимость израсходованного топлива и начисленной оплаты труда (по сдельным расценкам) и страховых взносов при транспортировке готовой продукции с поля должны классифицироваться как переменный вид издержек и быть непосредственно списаны на счет 20.1* «Растениеводство» на ту или иную культуру (соответствующий аналитический счет). Или израсходованное топливо, начисленная оплата труда и страховые взносы при транспортировке приобретаемых производст-

венных запасов должны быть сразу отнесены на увеличение стоимости запасов.

Таблица 3

ПРЕДЛАГАЕМЫЕ СЧЕТА ВТОРОГО ПОРЯДКА ПО СЧЕТУ 23.4* «АВТОПАРК» И НОМЕНКЛАТУРА СТАТЕЙ ИЗДЕРЖЕК

Шифр счета	Название субсчета	Предлагаемые статьи затрат
23.4.1*	Грузовые автомобили	Оплата труда; отчисления на социальные нужды; топливо;
23.4.2*	Легковые автомобили	амортизация основных средств; ремонт основных средств;
23.4.3*	Автобусы	техническое обслуживание (расходные материалы; оплата труда с отчислениями);
23.4.4*	Специальные автомобили	страховые платежи; налоги и сборы; арендные платежи; прочие
23.4.5*	Цеховые затраты автопарка	Оплата труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; ремонт основных средств; арендные платежи; работы и услуги собственных вспомогательных производств; прочие

Учет объемов выполняемых работ по каждому автомобилю в системе аналитического учета следует отражать в тонно-километрах – по грузовым автомобилям, в километрах пробега – по остальным видам автотранспортных средств.

На счете 23.4.5* «Цеховые затраты автопарка» отражаются издержки, носящие исключительно постоянный характер:

- начисленная оплата труда заведующему гаражом, диспетчеру, медицинскому работнику;
- соответствующие суммы страховых взносов;
- амортизация гаражей, площадок навесов, используемых для нужд автопарка и т.п.

Таким образом, на счете 23.4* «Автопарк» в разрезе предложенных субсчетов второго порядка и номенклатуры статей издержек будут собираться преимущественно постоянные издержки (за исключением амортизационных отчислений по автомобилям, рассчитываемой пропорционально объему работ), которые по итогам месяца для упрощения учетной работы в полном объеме подлежат отнесению на уменьшение финансовых результатов в дебет счета 99* «Прибыли и убытки» с кредита счетов 23.4.1* «Грузовые автомобили», 23.4.2* «Легковые автомобили», 23.4.3* «Автобусы», 23.4.4* «Специальные автомобили», 23.4.5* «Цеховые затраты автопарка».

Однако для более точного и обоснованного распределения переменной части затрат по техническому обслуживанию грузового автотранспорта на виды производимой продукции в целях калькуляционных расчетов рекомендуем использовать функциональный учет затрат и результатов (ABC-метод).

Мы убеждены, что система директ-костинг имеет большой потенциал при ее внедрении в отечественных сельскохозяйственных организациях. При успешном внедрении этой системы в практику учета сельскохозяйственных организаций станет возможным опеределять зависимость затрат от объема производства,

получать сведения о прибыльности или убыточности ассортимента производимой сельскохозяйственной продукции в зависимости от объема производства, рассчитывать порог рентабельности, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов затрат в зависимости от уровней деловой активности хозяйствующего субъекта, урожайности, т.е. решать текущие и стратегические задачи управления сельскохозяйственной организации.

Литература

1. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] : утв. М-вом сельского х-ва РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) [Текст] / Р.А. Алборов. – М. : Дело и сервис, 2005. – 224 с.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2006. – 576 с.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2003. – 618 с.
5. Рассказова-Николаева С.А. Директ-костинг. Правдивая себестоимость [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Книжный мир, 2009. – 256 с.

Ключевые слова

Директ-костинг; переменные и постоянные затраты; ремонтная мастерская; машинно-тракторный парк; автопарк; калькулирование работ.

Мария Борисовна Чиркова;

Маргарита Васильевна Кудинова

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В рецензируемой статье затрагивается актуальная проблема, касающаяся внедрения и использования системы директ-костинг сельскохозяйственными организациями применительно к отрасли растениеводства. В современной экономической литературе вопросам учета затрат вспомогательных производств в системе директ-костинг уделяется недостаточное внимание, особенно это относится к учетной практике сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Научная новизна и практическая значимость. Автором определяется перечень субсчетов к счету управленческого учета 23 «Вспомогательные производства» для отражения затрат ремонтной мастерской, машинно-тракторного парка, автопарка в условиях применения системы директ-костинг. Обоснованно аргументируется автономное ведение управленческого учета, что главным образом определяется классификацией затрат на постоянные и переменные, необходимостью их раздельного учета в системе счетов. Положительно оцениваются рекомендации автора относительно выделения в системе счетов управленческого учета аналитических группировок затрат по машинно-тракторному парку, реализуемых по видам сельскохозяйственной техники и машин, а также соответствующих статей издержек, в разрезе которых предлагается отражение затрат с целью их последующего разграничения на постоянную и переменную части, контроля за их величиной и обоснованностью признания.

Замечания. В работе дополнительно возможно было раскрыть методику распределения переменной части затрат по техническому обслуживанию сельскохозяйственной техники и грузового автотранспорта на виды производимой продукции согласно рекомендуемого функционального учета затрат и результатов (ABC-метода).

Заключение. Рецензируемая статья оформлена соответствующим образом, подготовлена с учетом проводимых научных исследований в данной области, содержит обоснованные авторские рекомендации, отличающиеся научной новизной, которые вполне применимы в учетно-аналитической работе сельскохозяйственных товаропроизводителей. Статья написана на достойном научно-теоретическом уровне и может быть рекомендована к опубликованию.

Широбоков В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Воронежского государственного аграрного университета

2.9. AUXILIARY PRODUCTION COST ACCOUNTING WHEN APPLYING DIRECT COSTING SYSTEM IN CROP PRODUCTION

M.B. Chirkova, Doctor of Science, Economics, Professor, the Head of Chair «Accounting, Analysis and the Audit»;
M.V. Kudinova, Faculty Member Of Chair
«Accounting, Analysis and Audit»

*Russian State University of Trade and Economics,
Voronezh campus*

Auxiliary production units play an important role in growing crop products, so their maintenance and operation cost accounting have to be carried out according to the level of the agricultural organisation's activity. In the present work management accounting "direct costing" system is recommended for implementation into accounting practice of agricultural manufacturers, which allows to classify basic auxiliary production costs to constant and variable components in the managerial accounting system. Therefore, in terms of the assortment of agricultural production, direct costing system makes it possible to get information about product profitability or operating at loss according to production output, to calculate break even point, that is, to solve current and strategic managerial tasks of the agricultural organisation.

Literature

1. R.A. Alborov. Management accounting (theory and practice). – M.: Business and service, 2005. – 224 p.
2. M.A. Vahrushina. Management accounting: textbook for undergraduates of economic specialties. – the 5th ed. – M.: Omega-L, 2006. – 576 p.
3. V.B. Ivashkevich. Management accounting: university textbook. – M.: Economist, 2003. – 618 p.
4. Recommended cost accounting practice for machine and tractor force services in agricultural organizations (the website). Approved by the Ministry of Agriculture of the Russian Federation / Access to the legal directory assistance «Consultant Plus». Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93530/.
5. S.A. Rasskazova-Nikolaeva. «Direct-costing». Upright costs. The 2nd ed., altered and complemented (alt. and comp.) – M.: Knizhny Mir, 2009. – 256 p.

Keywords

Direct-costing; variable and fixed costs; repair station; vehicle and tractor force; lorry fleet; cost of works.