

## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 2.1. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИЯ ПРОДУКЦИИ ПАСТБИЩНОГО ЖИВОТНО- ВОДСТВА КАЗАХСТАНА

Бердимурат Н.Б., м.э.н., старший преподаватель,  
кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

*Новый экономический университет им.*

*Т. Рыскулова, г. Алматы, Казахстан*

В статье раскрыты объекты учета производственных затрат, объекты калькуляции продукции, а также предложена единица исчисления себестоимости продукции по носителям затрат, что будет способствовать разработке методики учета затрат в продуктивном коневодстве и верблюдоводстве в разрезе учетных групп.

В ходе исследования разработана модель организации производственного учета затрат пастбищного животноводства, способная обеспечить последовательность методики, отражения механизма организации аналитического, сводного, синтетического учета затрат и выхода продукции в каждой из рассматриваемых отраслей.

Актуальность разработки методических основ учета затрат и калькуляции продукции пастбищного животноводства в разрезе отраслей и половозрастных учетных групп коневодства и верблюдоводства не вызывает сомнений. Эти отрасли в Казахстане традиционно считаются высокодоходными, связаны с пастбищным животноводством, к которому в разрезе отраслей исконно относятся коневодство и верблюдоводство. Приоритетным направлением в лечебной и диетической продукции коневодства и верблюдоводства считается молоко кобыл, переработанное в кумыс, молоко верблюдиц, переработанное в шубат и конские деликатесы. Все указанные продукты имеют повышенный спрос не только в Казахстане, но и за его пределами: в Российской Федерации, Бельгии, Германии и Франции.

С распадом СССР произошел и развал крупных совхозов в Казахстане, после чего в результате приватизации собственности образовались фермерские и крестьянские хозяйства. В 1990-е гг. фермеры практически не придавали значение бухгалтерскому учету, не осуществляли учет затрат и не производили оценку получаемой продукции. При реализации продукции цены устанавливались на усмотрение продавца и, как правило, диктовались существующим рынком, с учетом того, что на такого рода продукцию постоянно был высокий спрос. Для организации полноценного учета затрат в животноводстве требовалась соответствующая методика.

Проблемы учета затрат и калькулирования продукции были исследованы более века тому назад в Англии, Германии, США и Франции такими учеными, как Р.Я. Вейцман, Ч. Гаррисон, Э. Гарке, К. Друри, Дж. Никольсон, Дж. Рорбах, П.И. Рейнбот, М.Н. Смит, Дж.М. Фелс, К. Хегнер, Дж. Фостер, Ш. Датар, Г. Эмерсон, Р. Энтони и многие другие.

Заслуживают внимания исследования зарубежных ученых в области учета затрат, производственного

учета, учета по центрам ответственности затрат и калькуляции продукции. Проблемы методов учета затрат и калькуляции продукции раскрывались такими учеными РФ и Казахстана, как Ж.В. Андрейчикова [1, с. 3-127], Г.И. Гринман [7, с. 202-495], А.А. Данилан [9, с. 3-287], В.К. Радостовцев [16, с. 200-414], Ф.Я. Сук [20, с. 16-160], И.А. Ламыкин [11, с. 180-358], М.З. Пизенгольц [14, с. 201-352], К.Т. Тайгашинова [23, с. 3-30].

Вышеуказанные ученые РФ и Казахстана исследовали проблемы учета затрат в аграрном секторе экономики, при этом проблемы учета затрат пастбищного животноводства, в частности, отраслей продуктивного коневодства и верблюдоводства в их трудах не поднимались. Кроме того, для организации учета затрат в пастбищном животноводстве отсутствовала методика. Технологией содержания этих отраслей в современной бизнес-стратегии потребовала совершенствования существующего учета затрат.

В целях обеспечения достоверности не только учета затрат, но и оценки получаемой продукции, сделана попытка разработки механизма учета затрат, а также установления объекта учета затрат в каждой из рассматриваемых отраслей и объектов калькуляции внутри каждой отрасли по носителям затрат.

В 2007 г. казахстанские организации перешли на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), но для аграрного сектора экономики, в частности, для отрасли животноводства не предусмотрено стандарта в системе МСФО. В связи с тем, что для сельского хозяйства Казахстана сохранилась необходимость разработки стандарта финансовой отчетности, Министерство финансов Казахстана утвердило национальный стандарт финансовой отчетности НСФО-1 для руководства организации учета затрат в фермерских и крестьянских хозяйствах [13]. Однако в НСФО-1 в отношении пастбищного животноводства не было уделено внимание таким отраслям, как продуктивное коневодство и верблюдоводство. В НСФО-1 раскрывается содержание методики организации учета затрат в целом для животноводства и практически отсутствует информация об организации учета затрат в рассматриваемых отраслях.

Следует признать справедливым замечание, сделанное более века тому назад Ч. Гаррисоном, который писал о недостатках существующего учета затрат за рубежом, т.е. на Западе. «В сущности говоря, наибольшим препятствием для рационального ведения хозяйства является неполный, неточный и несвоевременный учет затрат и прибылей. Руководитель коммерческой части традиционного типа обычно устанавливает продажную цену изделия, руководствуясь преискурантом конкурентов, у которых также не поставлено точного учета себестоимости производства и сбыта. Таким образом, один слепец ведет другого. Пока все конкуренты одинаково слепы в вопросах калькуляции, конкурентная борьба протекает в одинаковых условиях. Однако положение круто меняется, как только более передовое хозяйство принимается энергично за ведение

рациональных методов учета. Вместо того, чтобы работать отчасти по интуиции, отчасти наугад, отчасти на основе неполных и неточных учетных данных, оно строит теперь оперативный процесс на базе точного и исчерпывающего учета. При прочих равных условиях рациональная организация учета создает хозяйству такое преимущество, при котором оно не может не опередить своих менее организованных соперников» [6, с. 207].

Сегодня в организации учета затрат и калькуляции продукции в пастбищном животноводстве в Казахстане ощущается аналогичное положение. В настоящей статье предпринята попытка разработать методические основы учета затрат в пастбищном животноводстве в разрезе половозрастных учетных групп животных. Учет затрат в основных отраслях пастбищного животноводства ведут в целом по отрасли коневодства.

Ниже приведена выдержка из предлагаемой методики в части установления объекта учета затрат в пастбищном животноводстве в коневодстве и верблюдоводстве в разрезе учетных групп животных.

1. Продуктивное коневодство:
  - молочное направление (дойные кобылы с жеребятами до одного года);
  - мясное направление (с жеребятами до одного года);
  - молодой лошадей старше одного года;
  - племенное коневодство;
  - спортивное коневодство;
  - взрослые лошади на корме (выбракované из основного стада);
  - рабочие лошади.
2. Верблюдоводство:

- основное стадо верблюдиц на дойке с верблюжатами до одного года;
- основное стадо верблюдов мясного направления с верблюжатами до одного года;
- молодой старше одного года до трех лет на выращивании;
- взрослые верблюды на откорме (выбракované из основного стада).

Выделение взрослых лошадей и верблюдов, выбракованных из основного стада с постановкой на откорм, необходимо распределять в отдельные группы, так как их откармливают перед забоем, и они уже не будут пастбищными животными.

В разрезе вышеуказанных учетных групп организуются объекты учета затрат. Выделение учетной группы «Рабочие лошади» позволяет обеспечить достоверность в учете затрат продуктивных лошадей и достоверность в определении себестоимости производимой продукции. Рабочие лошади выполняют работы в конеднях, следовательно, и в качестве объекта калькуляции следует принять конедень. Работа рабочих лошадей не должна учитываться в группе продуктивных лошадей.

Объект учета затрат обеспечивает группировку производственных затрат для целей управления себестоимостью. По принятым объектам учета организуется аналитический учет затрат на производство.

В многоцелевой учетной системе следует выделять две группы объектов учета затрат: центры ответственности и учетные группы биологических активов. Поэтому номенклатура объектов учета затрат может включать в себя как статьи затрат, так и учетные группы животных пастбищного животноводства (табл. 1) [22, с. 17-20].

Таблица 1

### ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ, ОБЪЕКТЫ-КАЛЬКУЛЯЦИИ ПРОДУКЦИИ ПО НОСИТЕЛЯМ ЗАТРАТ ПАСТБИЩНОГО ЖИВОТНОВОДСТВА<sup>1</sup>

Объекты учета производственных затрат	Объекты калькуляции продукции	Единица исчисления себестоимости продукции, по носителям затрат
<b>Продуктивное коневодство</b>		
Основное стадо кобыл молочного направления с жеребятами до отбивки; основное стадо пастбищных лошадей мясного направления; молодняк старше одного года на выращивании (кобылки, жемчужки); племенное коневодство; спортивное коневодство; взрослые лошади на корме (выбракované из основного стада); рабочие лошади	Приплод жеребят; Молоко; прирост живой массы; жеребята; работа; прирост живой массы; жеребята, живая масса; выполненные работы	1 голова; 1 ц; 1 ц; 1 голова; 1 рабочий день; 1 конедень; 1 ц; 1 голова, 1 ц; 1 голова, 1 ц, 1 конедень
<b>Верблюдоводство</b>		
Основное стадо, верблюдиц на дойке с верблюжатами до одного года Основное стадо верблюдов мясного направления с верблюжатами до одного года Молодняк старше одного года на выращивании и откорме Взрослые верблюды на откорме (выбракované из основного стада)	Приплод верблюжат; молоко; прирост живой массы (привес); прирост живой массы (привес)	1 голова; 1 ц; 1 ц живой массы; 1 ц

<sup>1</sup> Составлено автором в целях выделения объектов учета затрат, объектов калькуляции в разрезе носителей затрат, обеспечивающих достоверность формирования затрат и себестоимости продукции.

В существующих условиях составление модели производственного учета затрат и выхода продукции в пастбищном животноводстве следует признать своевременным и необходимым. Основой организации производственного учета затрат и выхода продукции являются первичные документы:

- на отпуск кормов;
- на расход инвентаря, спецодежды и материалов;
- на оплату труда;
- на содержание животных в разрезе отраслей животноводства.

Производственный учет затрат и выхода продукции ежемесячно следует отражать в производственном отчете по отраслям пастбищного животноводства. Для продуктивного коневодства такой учет следует вести в разрезе следующих учетных групп:

- молочное коневодство, кобылы дойные с жеребятками до одного года;
- мясное коневодство с жеребятками до одного года;
- племенное коневодство;
- молодняк лошадей старше одного года до трех лет и т.д.

Для ежемесячного учета затрат на содержание и выхода продукции верблюдоводства в разрезе учетных групп, следует использовать отдельный учетный регистр «Производственный отчет». Последний отражает аналитический учет затрат и выхода продукции в разрезе отраслей и учетных групп.

Достоверность формируемой себестоимости позволит обеспечить и достоверность дохода в разрезе отраслей животноводства. В 2009 г. автором настоящей статьи разработаны учетные регистры «Производственный отчет», которые состоят из трех частей.

1. Первая часть раскрывает технико-экономическую характеристику отрасли, (среднее поголовье, пастбищные площади на содержание животных, страховой запас кормов на случай бурана или стихии, обеспеченность зданиями сооружениями и т.д.).
2. Вторая часть предназначена для отражения затрат на содержание учетных групп животных, на основе первичных или сводных документов, в которые заносятся записи по статьям затрат за месяц, после чего подсчитывают итоги по всей величине затрат.
3. Третья часть предназначена для отражения учета выхода продукции в разрезе отраслей на основе первичных документов: акта оприходования приплода, ведомости взвешивания животных и т.д.

В конце месяца итоги затрат и выхода продукции переносят нарастающим итогом с начала года до отчетного периода в сводный учетный регистр, который также состоит из трех частей. Рассматриваемые учетные регистры внедрены в 2009 г. в фермерских хозяйствах Алматинской области. В этой связи модель организации производственного учета затрат и выхода продукции представляется актуальной, порядок ее использования и применения на практике будет раскрыт ниже.

Информацию за месяц о количестве расхода кормов, подстилки на основе Ведомости учета кормов, (форма 42) записывают по статье «Корма» на основе журнала учета расхода кормов (форма 35). Причем отражаются исключительно корма, съеденные животными зимой, в период бурана или стихии. В остальное время пастбищные животные пасутся на пастбищах и путем тебеневки добывают себе корм. Данные о затратах по оплате труда табунщиков, чабанов простав-

ляют в соответствующие ведомости на основании таблицы учета отработанного времени, или расчетов начисления оплаты труда работникам животноводства (форма 69) по статье «Оплата труда». Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в животноводстве и отнесенные на конкретные объекты учета, подтверждаются «Разработочной таблицей 6», в которой отражают расчет амортизации. Аналогичный расчет составляют на суммы, отнесенной на объекты учета амортизации кошар, конюшен или других зданий, по статье «Амортизация». Суммы затрат по использованным материалам, инвентарю, специальной одежде должны подтверждаться соответствующими требованиями-накладными или лимитно-заборными картами и данными отчетов о движении материалов, ветеринарных лекарств и биопрепаратов, по строительным материалам для текущего ремонта здания ферм, кормушек, изгородей и ограждений по статье «Материалы».

В качестве отдельных объектов учета затрат в предлагаемой модели отражаются распределяемые затраты животноводства, затраты по приготовлению кормов, как, например «Дойные кобылы с жеребятками». Ежемесячно итог суммы этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в производственном отчете по соответствующим статьям отдельной строкой. Например: затраты по производству овса для лошадей отражают отдельной строкой по статье «Корма».

В предлагаемой модели учет выхода продукции от пастбищного животноводства отражают выход основной и побочной продукции, относимой с кредита счета 8110 «Основное производство»; субсчет «Пастбищное животноводство», аналитический счет «Кобылы дойного направления с жеребятками», выход приплода жеребят, живой массы, отрасль животноводства в дебет корреспондирующих счетов, таких, как биологические активы, счет 2520 «Животные», субсчет 01 «Приплод» с указанием количества голов и центнеров прироста живой массы.

Данные о выходе продукции отражают на основании соответствующих документов. Выход молока на основе журнала учета надоя молока, прирост живой массы животных на основе ведомости взвешивания животных (форма 98), приплод – (от лошадей, от верблюдов, от овец) на основе акта на оприходование приплода (формы 95, 96, 106). Информация о выходе продукции, указанная в данном разделе, должна соответствовать данным, отраженным в соответствующих сводных формах о движении продукции и животных: в отчетах о движении скота и птицы на фермах (форма 102), книга учета движения животных и птицы (форма 34). В производственном отчете обороты по кредиту счета 8110 «Основное производство», субсчет «Пастбищное животноводство» следует систематизировать по корреспондирующим счетам: 2520 «Биологические активы «Животные»», 1320 «Готовая продукция», 1310 «Материалы».

В методике организации учета затрат и выхода продукции пастбищного животноводства, кроме ежемесячного аналитического учета затрат, необходимо осуществлять сводный учет затрат и выхода

продукции, для чего необходим учетный регистр «Сводный учетный регистр» в разрезе отраслей пастбищного животноводства.

Свод затрат и выхода продукции пастбищного животноводства в разрезе отраслей необходим для определения достоверности исчисленной суммы затрат и выхода продукции. Последнее необходимо для определения себестоимости продукции. Сводный учет затрат требуется для подсчета сумм затрат нарастающим итогом из месяца в месяц до конца года. Данная сумма затрат используется затем для исчисления себестоимости всей полученной продукции. В животноводстве только в конце года по итогам затрат за год существует возможность произвести калькуляцию полученной продукции. Свод учета затрат и выхода продукции ведут в ведомости сводного учета.

Из производственного отчета итоги за месяц по учетным группам животных переносят как обороты за месяц в синтетический учетный регистр по кредиту счета 8110 «Основное производство», субсчет «Пастбищное животноводство», аналитический счет «Продуктивное коневодство», учетная группа «Кобылы молочного направления» в корреспонденции с соответствующими дебетуемыми счетами. Подразделения фермерского хозяйства или кооператива, в частности, по коневодству молочное направление, ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки обязаны представлять производственные отчеты по затратам в бухгалтерию, где после соответствующей проверки данных, включенных в производственный отчет, производят записи в бухгалтерские регистры синтетического учета (журнал ордер №10 по синтетическим счетам).

Для получения сводных данных по объектам учета затрат в пастбищном животноводстве в целом по хозяйству ведут сводный производственный отчет по каждой отрасли пастбищного животноводства, в котором обобщают информацию о затратах и выходе продукции учетной группы животноводства, затем уже в целом по хозяйству. Поэтому производственный отчет следует рассматривать как регистр аналитического учета.

Итоги производственного отчета содержат информацию по синтетическому счету 8110 «Основное производство». При наличии одноименного скота в разных подразделениях для составления сводного производственного отчета, данные соответствующих производственных отчетов подразделений суммируют; при содержании, тех, или иных животных только в одном подразделении данные этого отчета просто переносят в сводный производственный отчет. Для этого можно использовать вкладные листы к одному из производственных отчетов подразделений.

Одновременно с записями в сводный производственный отчет итоговые данные из производственных отчетов подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер №10 синтетического учета затрат и выхода продукции.

Данные о затратах по животноводству в сводном производственном отчете должны соответствовать суммам затрат по счету 8110 «Основное производство», субсчет «Продуктивное коневодство».

Таким образом, следует отметить, что общим для всех отраслей является выделение в качестве объектов учета затрат прямых материальных и трудовых затрат в производстве продуктивного коневодства, затрат на организацию, обслуживание и их содержание и затрат на управление производством.

Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от особенностей технологии производства, типа организации производства, структуры управления крестьянским хозяйством, производимой биологической продукции. Соблюдение принципов группировки затрат оказывает непосредственное влияние на объект калькулирования и, вместе с тем, является основным условием, отвечающим требованиям управления себестоимостью биологической продукции.

Главным направлением совершенствования учета затрат является учет по местам возникновения затрат, который тесно взаимосвязан с объектом учета затрат и объектом калькуляции. В качестве основных приоритетов здесь следует выделить достоверность учета затрат и достоверность себестоимости продукции, которые обеспечивают достоверность получаемых доходов.

Ниже сформулируем предложения по формированию объекта учета затрат и объекта калькуляции применительно к пастбищному животноводству в разрезе отраслей коневодства и верблюдоводства.

Следует отметить, что это не просто единица измерения, она характеризует качество и потребительскую стоимость калькулируемого объекта. Автором настоящей статьи в 2009 г. разработана методика расчета калькуляции продукции пастбищного животноводства, которая внедрена в фермерских хозяйствах Казахстана (имеются соответствующие акты внедрения). Это напрямую относится к исследуемой отрасли пастбищного животноводства, где объектами учета затрат являются отдельные учетные группы животных, а объектом калькулирования могут быть признаны приплод и прирост живой массы (привес). Рассмотрим понятие калькулирование или калькуляция продукции.

Калькуляционная единица, как правило, должна соответствовать единице измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции. В плане производства продукции отражается в натуральном выражении. Если в качестве единицы измерения объема производства используются условно-натуральные показатели в условных единицах по молоку или приплоду, кормо-день, живая масса и т.д., то эти же показатели являются калькуляционными единицами. Калькулирование в аграрной отрасли, в частности в фермерском хозяйстве, следует осуществлять с учетом следующих принципов: установление объектов калькулирования и калькуляционных единиц (во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают). Все это напрямую относится к отрасли пастбищного животноводства. Объектами учета затрат являются отдельные учетные группы животных, а объектом калькулирования будет приплод, прирост живой массы (привес). Предлагаемые учетные группы образуют объект учета затрат, а получаемая продукция от них образует объект калькуляции по носителям затрат.

Более того, предлагается методика учета затрат по местам возникновения затрат с назначением ответственного лица по затратам. Разработана методика организации отражения аналитического, сводного и синтетического учета затрат.

На основе вышеизложенного считаем возможным предложить модель производственного учета затрат, в основе которой лежит программа автоматизированной системы учета. В будущем компетенция на основе модели обеспечить разработку, автоматизированной системы программного обеспечения для последовательного отражения всех операций в производственном учете затрат, начиная с первичных документов с выходом на баланс и составлении других форм финансовой отчетности.

Проблема учета затрат и калькуляции продукции всегда была актуальной, а в условиях развития бизнес-стратегии многие ученые и практики посвятили свои исследования этой проблеме.

Ниже проведена полемика зарубежных и отечественных ученых в области учета затрат и калькуляции продукции. Исследованы публикации и оценены мнения зарубежных западных ученых в пределах более десятилетия авторов, вместе с тем в порядке обсуждения исследованы мнения ученых Российской Федерации и Казахстана.

В соответствии с Национальным стандартом финансовой отчетности (НСФО-1), затраты классифицируются по следующим классификационным признакам:

- по месту возникновения – по отраслям внутри отрасли пастбищного животноводства, по учетным группам животных (такая классификация необходима для организации учета по местам возникновения затрат и установления производственной себестоимости продукции);
- по носителям затрат – одна голова приплода, один центнер живой массы прироста, один центнер молока и т.д. учетных групп продуктивного коневодства – (нужна для определения себестоимости животноводческой продукции).

Т.Д. Суранаев в этом направлении отмечает: «Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям себестоимости» [21, с. 112]. По мнению К.Т. Тайгашиновой: «Объекты учета затрат на производство в животноводстве являются производственные подразделения, виды и группы животных» [22, с. 243]. В учете затрат есть свои особенности, исходя из технологии содержания, соответственно и калькуляция продукции тоже имеет свои особенности. К. Друри в этом плане пишет, что «при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат постоянные накладные расходы распределяются на отдельные продукты и включаются в издержки производства». [10, с. 260].

В пастбищном животноводстве постоянные и накладные затраты также включаются в издержки производства.

Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер полагают, что «попроектное калькулирование сложнее обычного позаказного» [27, с. 367]. В нашем случае калькулирование, так же как и учет затрат, зависит от технологии содержания отрасли, коневодства и верблюдоводства. Кроме того, в статье сделана попытка раскрыть имена западных ученых которые были первыми в исследовании про-

блем учета затрат и калькуляции продукции. В 1887 г. были опубликованы работы английских экономистов Дж. М. Фелса и Э. Гарке «Производственные счета: принципы и практика, их ведения», в которых авторы впервые предложили создание мобильной системы учета затрат [25, с. 7]. Позже в 1918 г., Дж. Рорбахом и Д. Никольсоном определена необходимость производственного учета и признана необходимость калькуляции. В производственном учете стала применяться калькуляция продукции, представляя информацию в цехах» [12, с. 492].

Объект калькуляции как понятие в литературных источниках имеет свою историю. В 1920-е гг. была разработана и читалась дисциплина «Калькуляционный учет». Раскрывались исследования по основам калькуляции Дж. Никольсоном и Дж. Рорбахом. Калькуляцию считали наукой, предназначенной учитывать и анализировать стоимость различных статей расходов [18, с. 7-9, 12, с. 156].

В начале XX в. в США и в Европе нормирование затрат сравнивалось с фактическими. Эту идею преподнес Г. Эмерсон [29, с. 91].

В целях осуществления постоянного контроля неоправданных затрат Дж. А. Хиггинсом была разработана концепция центров ответственности с назначением ответственного лица в контроле затрат.

Заслуживают одобрения труды Р.Я. Вейцмана «Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов» который утверждал, «что издержки производства по отношению к каждому предмету в отдельности» [5, с. 305].

П.И. Рейнбот в своих исследованиях раскрывает значение учета затрат и калькуляции, дает понятия «калькуляция, калькуляционная книга, калькуляционный счет» [17, с. 3-120]. Чуть позже М.Н. Смит раскрыл экономические основы учета затрат и калькуляции [19, с. 152]. Особый интерес составила работа К. Хегнера об учете затрат и калькулировании времени обработки продукта (деталей) [26, с. 3-345]. В те годы поднимались проблемы оперативности учета затрат и оперативности калькуляции предоставлении оперативной информации, Ч. Гаррисон исследовал так называемый оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта и [6, с. 3-296].

Калькуляция признана одним из элементов метода бухгалтерского учета, и эта мысль принадлежит А.А. Афанасьеву [2, с. 3-97]. Каждое направление – это объект учета затрат, а получаемая продукция – объект калькуляции.

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Даттар считают, что «объект калькулирования – это объект, по которому производится расчет себестоимости, например продукта или услуги» [28, с. 148]. Позднее Ч. Хорнгрен напишет следующее: «Однако зачастую менеджеры берут в расчет и другой важный объект калькулирования затрат – центры ответственности (ЦО) ...» [28, с. 155]. Намного раньше Р. Энтони, Дж. Рис раскроют «центры отнесения затрат. Центр затрат – это объект отнесения затрат, где аккумулируются затраты, связанные с одной или несколькими взаимосвязанными функциями или видами деятельности» [30, с. 347].

Главным направлением совершенствования учета затрат следует признать учет по местам возникновения затрат, который тесно взаимосвязан с объектом учета затрат и объектом калькулирования. Заслуживают внимания публикации ученых Запада, поскольку именно они в свое время подняли определенный пласт науки в учете затрат и калькуляции продукции, и каждый из них внес свой вклад в эту науку.

В этой связи сделана попытка приоткрыть занавес исследования зарубежных ученых, внесшими существенный вклад в раскрытии проблем учета затрат и калькуляции себестоимости продукции. Многие проблемы учета затрат по местам возникновения затрат, установления объекта учета затрат, по носителям затрат и объекта калькуляции были решены еще в прошлом столетии. Требовалось все это применить в учете в исконных для Казахстана отраслях пастбищного животноводства. Исследования по учету затрат и калькуляции продукции проводятся в отрасли пастбищного животноводства, вышеуказанные ученые в учете затрат и калькуляционном учете не затрагивали отрасли пастбищного животноводства [8, с. 180-520]. Вышеизложенные авторы не выделяли животноводческую продукцию как биологические активы «Животные», например: приплод жеребят, верблюжат, ягнят. В Казахстане одним из первых выделил биологические активы и раскрыл вопросы их учета В.К. Радостовец [16].

В современном бизнесе учет биологических активов является важным и необходимым участком и потому калькуляция биологических активов приплода животных и живой массы, (привеса) является весьма своевременной, и необходимой. Объект калькуляции является неременным условием достоверности при калькулировании и обеспечивает необходимую информацию о себестоимости биологических активов. В современном бизнесе явно проявляется потребность совершенствования методов учета затрат и калькулирования продукции, а не только в целом по всему хозяйству, а учет в разрезе учетных групп пастбищных животных, по местам возникновения затрат, и также калькуляция продукции в разрезе бригад. В разрезе бригады необходимо определять получаемый доход. Следует отметить, что данная проблема уже частично решена путем внедрения на практике учета в фермерских хозяйствах Алматинской области.

Однако возникла существенная проблема, требующая иного подхода к учету затрат на производство пастбищного животноводства, в частности, продуктивного коневодства и калькуляции продукции. Учитывая то, что группировка затрат может осуществляться: по учетным группам животных, по центрам хозяйственной ответственности затрат (ЦХО) и по местам возникновения затрат, то и возможность калькуляцию продукции следует предусматривать по местам ее производства. Актуальность отражения учета затрат по ЦХО не вызывает сомнений. Места возникновения затрат представляют собой детализированный аналитический учет затрат как объект учета затрат. В этой связи место возникновения затрат имеет информацию о производстве

продукции, которая может послужить объектом калькуляции.

Информация, сгруппированная по объектам учета затрат, должна отвечать требованиям управления и служить основанием для разделения затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и для калькуляции биологических активов в разрезе объектов калькуляции.

В рассматриваемом случае незавершенное производство следует рассматривать только в отрасли «Верблюдоводство».

Для того чтобы определить себестоимость продукции коневодства надо определить объект учета затрат, а затем уже сам объект калькуляции.

В экономической литературе понятие объекта учета затрат определяют группировку затрат на производство в целях определения себестоимости продукции, в частности продуктивного коневодства.

М.З. Пизенгольц утверждает, что «методика калькулирования себестоимости продукции животноводства имеет некоторые отличия от методики расчета себестоимости продукции растениеводства» [14, с. 355].

В рассматриваемом случае пастбищное животноводство в части его технологии содержания отличается от стойлового содержания животноводства, а отрасль продуктивное коневодство имеет свои особенности технологии содержания и учетные группы: молочное направление, мясное направление, спортивное направление и т.д.

Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством процесса учета затрат на производство продуктивного коневодства и процессов калькулирования.

А.А. Данилан утверждает: «Объектами исчисления себестоимости в животноводстве является только основная продукция» [9, с. 246]. Однако в животноводстве может быть и сопряженная продукция. Последнее это когда получается два-три вида основной продукции – молоко, приплод, прирост живой массы (привес, прирост в центнерах).

Объекты калькулирования имеют целенаправленные связи с калькуляционным учетом и калькуляционными единицами (единица измерения калькуляционного объекта как носителя затрат).

Приоритетом научного исследования явилось, то что проблема учета затрат и калькуляции продукции актуальны не только сегодня, но были актуальны и в прошлом столетии.

Если рассматривать отличие понятия калькулирование от калькуляции продукции, то следует отметить, что калькулирование есть не что иное, как составление калькуляции. Различают плановую, фактическую, провизорную, сметную калькуляцию.

Основы калькуляции как науки имеют очень важное значение. Ж.В. Андрейчикова считает, что «понятие «калькуляция» – неотъемлемая часть более общего понятия калькулирования системы экономических расчетов по исчислению себестоимости продукции (работ, услуг)». [1, с. 4]. К.Т. Тайгашинова высказывает свое мнение о «понятии «калькуляция» как неотъемлемой части более общего понятия калькулирования – системы экономических расчетов по исчислению себестоимости единицы про-

дукции, работы, услуг» [23, с. 12]. Ф.Я. Сук раскрывает вопрос о том, что такое калькуляция? Калькуляцией называется исчисление себестоимости единицы продукции и выполненные работы [20, с. 16]. Существуют виды калькуляции и условия калькулирования продукции.

В.К. Радостовец подчеркивает, «объектами калькуляции в животноводстве является основная продукция. Если от одной и той же группы животных получают два и более основных продукта, то для определения их себестоимости применяют условные коэффициенты» [16, с. 102]. Таким образом, при калькулировании себестоимости молока кобыл и приплода жеребят следует применить соответствующие коэффициенты. Так, молоко кобыл приравнивают к одной единице, а приплод жеребят – к шести условным единицам. В настоящее время коэффициенты называют эквивалентами.

НСФО-1 не раскрывает организацию учета затрат в синтетическом разрезе и не содержит информации по аналитическому учету затрат, который в

пастбищном животноводстве следует отражать по отраслям и учетным группам.

Затраты на производство продукции пастбищного животноводства следует отражать (по дебету счета 8110 «Основное производство», субсчет «Пастбищное животноводство» с кредита счетов 1310, 1350, 3150, 3350, и т.д.) [13, с. 1-30].

Выход продукции животноводства осуществляется по кредиту счета 8110 «Основное производство», субсчет «Пастбищное животноводство», в разрезе аналитических счетов учетные группы пастбищных животных.

На основе изложенного можно предложить учитывать объекты учета затрат и объекты калькуляции по носителям затрат. Предлагаемые методические разработки в этой области обеспечат прозрачность учета затрат, достоверность калькуляции продукции и соответственно достоверность дохода. Модель организации производственного учета затрат пастбищного животноводства представлена на рис. 1.

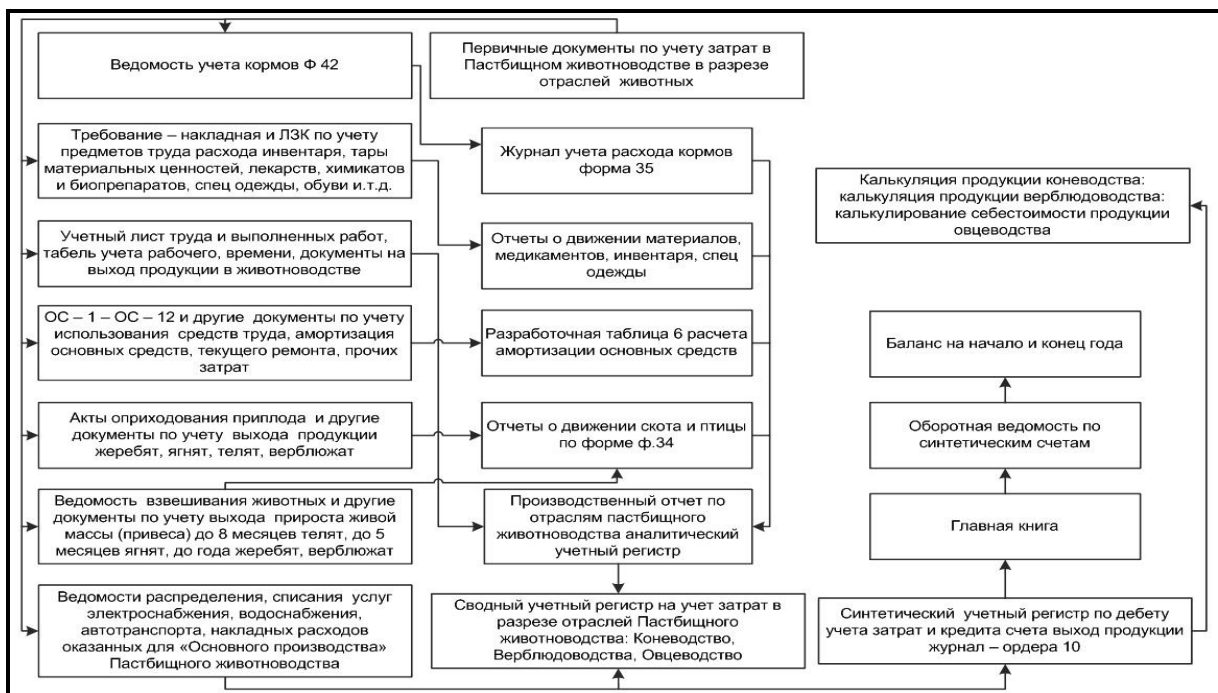


Рис. 1. Модель организации производственного учета затрат и выхода продукции в пастбищном животноводстве<sup>2</sup>

Предлагаемая модель позволит обеспечить в методике последовательность отражения механизма организации аналитического, сводного, синтетического учета затрат и выхода продукции в каждой из рассматриваемых отраслей. Модель обеспечит возможность программистам составить программное обеспечение последовательного отражения всех операций, в учете, начиная с первичных документов с выходом на баланс и составлением форм финансовой отчетности.

В заключение следует отметить, что проведенное исследование было направлено на установление

объекта учета затрат и выпуска продукции пастбищного животноводства исконной отрасли для Казахстана (нации казахов).

**Литература**

1. Андрейчикова Ж.В. Калькуляция себестоимости продукции сельского хозяйства [Текст] : учеб.-практ. пособие / Ж.В. Андрейчикова, М.Т. Швец. – Минск : Новое знание, 2007. – 127 с.
2. Афанасьев А.А. Принципы построения бухгалтерского баланса [Текст] / А.А. Афанасьев. – М. : Госфиниздат, 1948. – 97 с.

<sup>2</sup> Составлен автором в целях соблюдения последовательности в методике отражения организации учета затрат.

3. Ахмаров С. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях НПО «экономист» (научно-методические рекомендации) [Текст] : Ч. 1 / С. Ахмаров, В.К. Радостовец. – Алматы, 1994. – 227 с.
4. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Статистика [Текст] / под ред. д-ра экон. наук М.З. Пизенгольца. – 2-е изд. – М., 1974. – 604 с.
5. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов [Текст] / Р.Я. Вейцман. – 2-е изд. – Одесса, 1916. – 392 с.
6. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта [Текст] / Ч. Гаррисон ; пер. с англ. Б. Вакман. – М. : Техника управления, 1930.
7. Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] / Г.И. Гринман. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Агропромиздат, 1989. – 495 с.
8. Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] : учебник ; в 2 ч. / Г.И. Гринман, В.К. Радостовец. Ч. 1. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 520 с.
9. Данилан А.А. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / А.А. Данилан. – 4-е изд. – М. : Агропромиздат, 1990. – 287 с.
10. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. пособие для вузов / К. Друри ; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили ; предисл. проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 778 с.
11. Ламыкин И.А. Бухгалтерский учет в совхозах [Текст] / И.А. Ламыкин, Н.К. Никольский. – М. : Статистика, 1971. – 358 с.
12. Никольсон Дж. Основы калькуляции [Текст] / Дж. Никольсон, Дж. Рорбах ; пер. с англ. ; предисл. А.А. Троянского. – М. : Экономическая жизнь, 1926. – 492 с.
13. НСФО-1. Национальные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Республики Казахстан от 21 июня 2007 г. №217. Доступ из инф.-правовой системы «СоюзПравоИнформ» – законодательство стран СНГ. Режим доступа: <http://www.spinform.ru/>
14. Пизенголец М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] : учеб. для вузов / М.З. Пизенголец, А.П. Варавва. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Агропромиздат, 1987. – 352 с.
15. Радостовец В.К. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / В.К. Радостовец. – М. : Агропромиздат, 1987. – 414 с.
16. Радостовец В.К. и др. Теория и отраслевые особенности бухгалтерского учета [Текст] / В.К. Радостовец, В.В. Радостовец, О.И. Шмидт. – Алматы : Центраудит Казахстана, 2000. – 496 с.
17. Рейнбот П.И. Фабричное счетоводство [Текст] / П.И. Рейнбот. – СПб. : Вольф, 1875. – 139 с.
18. Рорбах Дж. Основы калькуляции [Текст] / Дж. Рорбах ; пер. с англ. – М. : Центр народов СССР, 1920. – 156 с.
19. Смит М.Н. Экономические основы калькуляции [Текст] / М.Н. Смит. – М.-Л. : Госиздат, 1926. – 152 с.
20. Сук Ф.Я. Калькуляция продукции животноводства [Текст] / Ф.Я. Сук. – Алма-Ата, Кайнар, 1969. – 176 с.
21. Суранаев Т.Д. Теоретико-методологические и организационные основы бухгалтерского учета в системе управления производством [Текст] : монография / Т.Д. Суранаев. – Б., 2010. – 208 с.
22. Тайгашинова К.Т. Организация учета затрат и выхода продукции животноводства, отдельные вопросы исчисления себестоимости [Текст] / К.Т. Тайгашинова // БИКО. – 2004. – №7. – 30 с.
23. Тайгашинова К.Т. Калькуляция себестоимости продукции, выполненных услуг и работ [Текст] / К.Т. Тайгашинова. – Алматы : TOO LEM, 2012. – 288 с.
24. Типовой план счетов [Текст] : утв. приказом М-ва финансов Республики Казахстан от 27 февр. 2007 г. №221. Доступ из инф.-правовой системы «СоюзПравоИнформ» – законодательство стран СНГ. Режим доступа: <http://www.spinform.ru/>
25. Фелс Дж. М. Производственные счета: принципы и практика их ведения [Текст] / Дж. М. Фелс, Э. Гарке ; пер. с англ. ; под. ред. М.Х. Жебрака. – М. : Техника управления, 1925. – 112 с.
26. Хегнер К. Калькулирование времени обработки продукта [Текст] / К. Хегнер ; пер. с нем. – М. : Союзаргучет, 1929. – 345 с.
27. Хорнгрен Ч. и др. Управленческий учет [Текст] : пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 1000 с.
28. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет. Управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под. ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 413 с.
29. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности [Текст] / Г. Эмерсон. – М. : Экономика, 1996.
30. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры [Текст] : пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис ; под. ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

### Ключевые слова

Производственный учет затрат; учета затрат по центрам хозяйственной ответственности; объект учета затрат; калькуляция; объект калькуляции по носителям затрат; калькуляция продукции пастбищного животноводства; калькуляционная единица; себестоимость продукции; методика установления объекта учета затрат в пастбищном животноводстве; модель организации производственного учета затрат.

*Бердимурат Назимгуль Бердимуратовна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Рецензируемая статья посвящена рассмотрению актуальных вопросов связанных с разработкой методических основ учета затрат и калькуляции продукции в пастбищном животноводстве Казахстана.

Сложившаяся система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в настоящее время не в полной мере соответствует современным требованиям из-за недостаточности разработки вопросов управленческого учета, в том числе применительно к специфике продукции пастбищного животноводства отрасли коневодства и верблюдоводства.

В целях обеспечения достоверности учета затрат и оценки полученной продукции, автором сделана попытка разработки методических основ учета затрат в пастбищном животноводстве, в разрезе половозрастных учетных групп животных.

Интерес представляет проведенное автором исследование трудов западных ученых, стоявших у истоков производственного учета затрат и учета затрат по центрам хозяйственной ответственности.

В статье автором сформулированы предложения по формированию объекта учета затрат и объекта калькуляции применительно к специфике пастбищного животноводства в разрезе отраслей коневодства, верблюдоводства, что представляет несомненный интерес.

Отдельного внимания заслуживает представленная автором модель производственного учета затрат, которую предложено использовать при разработке программы автоматизированной системы учета. По мнению автора, предлагаемая модель, реализованная в автоматизированной системе программного обеспечения позволит последовательно отразить все операции в производственном учете затрат, начиная с первичных документов до формирования показателей баланса и других форм финансовой отчетности.

Автор обоснованно обращает внимание на существующие проблемы в исследуемой области.

Статья выполнена на достойном теоретическом уровне, и представляет несомненный практический интерес. Избранная автором логика и последовательность изложения материала позволяют полностью раскрыть тему.

Научная статья Бердимурат Назимгуль «Учет затрат и калькуляция продукции пастбищного животноводства Казахстана» соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода публикациям, что



является основанием для рекомендации к опубликованию в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией РФ.

*Чайковская Л.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова*