

2.8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КУЛЬТУР

Тхамокова С.М., к.э.н., доцент, кафедра «Бухгалтерский учет»;
 Кармокова Х.Б., к.э.н., доцент, кафедра «Бухгалтерский учет»;
 Шогенова М.Х., к.э.н., доцент, кафедра «Бухгалтерский учет»

Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им. В.М. Кокова

В статье проведено комплексное исследование системы учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственных культур. Проведенное исследование позволяет утверждать, что в сельскохозяйственном производстве должно быть организовано соответствующее построение учета производственных затрат в рамках управленческого учета. Производственные затраты выступают как основные объекты и управленческого, и производственного учета, их целесообразно классифицировать по отдельным культурам растениеводства для целей управления по признакам их переменности и относимости.

Снижение себестоимости сельскохозяйственной продукции – одно из решающих условий эффективности производства, способствующих успешному решению главной экономической задачи – повышению рентабельности производства. Однако следует отметить, что для каждой отдельной сельскохозяйственной культуры свойственен ряд специфических особенностей, в силу физиологических и морфологических характеристик. И если в учете это не будет отражено – это может привести к снижению рентабельности и увеличению себестоимости данной культуры [1, с. 22].

Рассмотрим управленческие аспекты калькуляции себестоимости сельскохозяйственных культур – кукурузы и подсолнечника – на примере данных сельскохозяйственного производственного кооператива «Ленинцы», функционирующего на территории Кабардино-Балкарской Республики.

В хозяйствах Кабардино-Балкарской Республики созданы все необходимые условия для возделывания сельскохозяйственных культур. Производимая продукция является сырьевой базой для пищевой и перерабатывающей промышленности [2, с. 614].

Кукуруза – одна из важнейших сельскохозяйственных культур, занимающая 3-е место в мире по посевной площади после пшеницы и риса. Уникальность кукурузы заключается в разносторонних направлениях использования зерна и листостебельной массы.

В сельскохозяйственном производственном кооперативе «Ленинцы» выращивают кукурузу на зерно и кукурузу на зеленый корм. Текущие затраты на выращивание кукурузы в течение всего цикла ее возделывания накапливаются на следующих аналитических счетах:

- 20-1 аналитический счет «Кукуруза на зерно»;
- 20-1 аналитический счет «Кукуруза на зеленый корм».

По дебету этих счетов отражаются расходы по выращиванию кукурузы за отчетный период; по кредиту – выход продукции в плановой оценке (в соответствии с принятым в организации методом учета затрат и калькуляции себестоимости) и корректировка по доведению плановой себестоимости до фактической.

Так, в 2014 г. кукурузы на зерно было засеяно 241 га, на зеленый корм – 243 га. Сумма затрат по кукурузе на зерно составила 6 147 тыс. руб., на зеленый корм – 4 644 тыс. руб. В 2014 г. в сельскохозяйственном производственном кооперативе «Ленинцы» при производстве кукурузы на зерно были произведены следующие статьи затрат:

- на оплату труда – 247 тыс. руб.;
- отчисления на социальные нужды – 63 тыс. руб.;
- семена и посадочный материал – 276 тыс. руб.;
- минеральные удобрения – 434 тыс. руб.;
- органические удобрения – 1 001 тыс. руб.;
- работы и услуги – 396 тыс. руб.;
- средства защиты растений от вредителей и болезней – 340 тыс. руб.;
- затраты по содержанию основных средств – 415 тыс. руб.;
- прочие основные затраты – 3 371 тыс. руб.

При возделывании кукурузы на зерно получают побочную продукцию – сухой стебель. Каждая продукция отражается в бухгалтерском учете сельскохозяйственной организации отдельно: початки (полной, молочно-восковой и восковой спелости) и стебли, используемые на силос или на корм скоту [3, с. 654].

Методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в качестве калькуляционных единиц при выращивании кукурузы на зерно определяют 1 ц полноценного зерна и 1 ц зерноотходов.

Стоимость стеблей кукурузы на зерно, являющихся побочной продукцией, вычитается из общей суммы затрат. Процент содержания зерна кукурузы в початках для целей исчисления себестоимости установлен в следующих размерах:

- в початках кукурузы полной спелости – 76-78%;
- в початках восковой спелости – 40-50%;
- в початках молочно-восковой спелости – 25-30%.

Объектом калькуляции при выращивании кукурузы на зерно является чистое зерно. Расчет фактической себестоимости чистого зерна и зерноотходов приведен в табл. 1. В 2014 г. получено зерна кукурузы – 14 530 ц, в том числе 14 322 ц – чистое зерно, 208 ц – зерноотходы. Сумма затрат на возделывание и уборку урожая составила 6 147 тыс. руб., на чистое зерно – 6 061 тыс. руб., на зерноотходы – 86 тыс. руб. (табл. 1).

Таблица 1

РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ЧИСТОГО ЗЕРНА И ЗЕРНООТХОДОВ

Вид продукции	Количество, ц	Кoeffициент перевода	Количество условного зерна, ц	Фактические затраты	
				на 1 ед., руб.	всего тыс. руб.
Кукуруза на зерно	14322	1,0	14322	427,71	6061
Зерноотходы	208	0,24	50	102,8	86
Всего	-	-	14372	-	6147

Себестоимость 1 ц зерна кукурузы на зерно исчисляются путем деления затрат на возделывание и уборку урожая на массу сухого зерна полной спелости. В данном случае она составляет 427,71 руб. Себестоимость 1 ц зерноотходов исчисляются путем умножения себестоимости чистого зерна на долю зерноотходов в чистом зерне (24%), что составляет 102,80 руб. $((6147000 / 14372) * 50 / 208)$.

Списанием корректировочных разниц по доведению плановой себестоимости до фактической аналитический счет закрывается и сальдо не имеет.

Для улучшения качества кукурузы на зерно и снижения ее себестоимости можно воспользоваться многолетними исследованиями, проведенными в научных учреждениях, основывающихся на мульчировании.

При оптимальном количестве соломенная мульча повышает температуру почвы в зимнее время и понижает в летнее, таким образом снимая как положительные, так и отрицательные пики температур, создавая при этом лучшие условия для деятельности почвенного биологического комплекса.

При внедрении новой технологии возделывания сельскохозяйственных культур с применением соломенной мульчи можно обеспечить:

- повышение плодородия черноземов (на 38%);
- повышение количества продуктивной почвенной влаги и ее более эффективное использование;
- значительное улучшение качества урожая;
- снижение водной и ветровой эрозии;
- повышение урожайности кукурузы на зерно;
- снижение энергоемкости производства сельскохозяйственных культур, расхода горючего, при возделывании кукурузы на зерно (на 19,3-31,1%);
- снижение себестоимости производства кукурузы на зерно.

Внедрение данной методики в сельскохозяйственном производственном кооперативе позволит

снизить затраты по возделыванию кукурузы на зерно: на нефтепродукты на 39,18 тыс. руб. (203 тыс. руб. * 19,3%); на органические удобрения на 380,38 тыс. руб. (1001 тыс. руб. * 38%), что в свою очередь снизит себестоимость производимой кукурузы на зерно на 419,56 тыс. руб. (6 061 – (6 061 тыс. руб. – 39,18 тыс. руб. – 380,38 тыс. руб.)).

Рассчитанные показатели свидетельствуют о том, что технология производства кукурузы на зерно оказывает существенное влияние на себестоимость продукции, а следовательно, на конечный финансовый результат.

Рассмотрим управленческие аспекты калькуляции себестоимости подсолнечника.

Подсолнечник – яровая культура. Цикл выращивания начинается весной и заканчивается осенью, продолжается всего 90-120 дней.

Что касается затрат на производство подсолнечника, то в производственном процессе при выполнении технологических работ имеют место самые различные затраты: расходуются семена, удобрения, нефтепродукты, происходит физический износ техники, машин, оборудования, прочих основных средств, оплачивается труд производственных работников и т.д. Все перечисленные издержки в исследуемом хозяйстве накапливаются в учете отдельно и разграничиваются.

Побочная продукция, такая как стебли, корзинки, в сельскохозяйственном производственном кооперативе в учете не отражаются.

В сельскохозяйственном производственном кооперативе затраты на выращивание подсолнечника накапливаются по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет «Растениеводство» по номенклатурной группе «Подсолнечник». Учетные записи по аналитическому счету 20 «Подсолнечник» обобщены в табл. 2.

Таблица 2

ИТОГОВЫЕ УЧЕТНЫЕ ЗАПИСИ ПО АНАЛИТИЧЕСКОМУ СЧЕТУ 20 «ПОДСОЛНЕЧНИК»

Дебет			Кредит		
с кредита счетов	содержание хозяйственной операции	сумма, тыс. руб.	в дебет счетов	выход продукции, корректировка	сумма, тыс. руб.
70	Начислена заработная плата персоналу	588	43	Оприходован урожай семян подсолнечника по плановой себестоимости (39 400 ц по 500 руб.)	19 700
69	Начислены социальные отчисления из суммы заработной платы персонала	119	90-2 20-4 43	Списана сумма корректировки: на реализацию в переработку на остаток	4555 153 559
10-8	Списана стоимость семян	2357	-	-	-
10-2	Списана стоимость удобрений и средств защиты растений	3302	-	-	-
10-4	Списана стоимость нефтепродуктов	4637	-	-	-
02	Распределена амортизация основных средств	3430	-	-	-
Оборот за 2014 г.		14433	Оборот за 2014 г.		14433

Согласно учетной политике сельскохозяйственного производственного кооператива «Ленинцы», общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются в конце отчетного периода на финансовые результаты.

Представленные в табл. 2 расходы имеют неодинаковую связь с объемом производства в связи с чем, их можно разделить на постоянные и переменные. Управление издержками необходимо прежде всего для получения максимальной прибыли, улуч-

шения финансового состояния, повышения конкурентоспособности продукции, повышения эффективности деятельности организации, снижения риска стать банкротом и др.

В соответствии с классификацией затрат в зависимости от объемов производства, разделим затраты на постоянные и переменные [4, с. 777].

Постоянные – затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства, к таковым можно отнести амортизацию основных средств.

Переменные – затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства, к ним относятся: заработная плата основных производственных рабочих, социальные отчисления из суммы заработной платы основных производственных рабочих, все материалы, которые были отправлены в производство.

Исходя из приведенной классификации затрат определим точку безубыточности производства подсолнечника в исследуемом сельскохозяйственном производственном кооперативе, для этого возможно применение одного из трех методов: графический, уравнений и маржинального дохода.

Проанализируем расчеты, используя метод маржинального дохода.

Последовательность расчетов для нахождения точки безубыточности будет следующей [5, с. 72].

1. Величина маржинального дохода = Выручка - Переменные затраты:
69 624 тыс. руб. – 11 009 тыс. руб. = 58 621 тыс. руб.

Коэффициент маржинального дохода = Маржинальный доход : Выручка:
58 621 тыс. руб. : 69 624 тыс. руб. = 0,8.

2. Точка безубыточности в суммарном выражении = Постоянные затраты : Коэффициент маржинального дохода:
3 430 тыс. руб. : 0,8 = 4 288 тыс. руб.

3. Точка безубыточности в натуральном выражении = Точка безубыточности в суммарном выражении
Цена единицы 4 288 тыс. руб. : 2 048 тыс. руб. = 2,1 ц.

В результате расчетов можно сделать вывод, что безубыточность производства и реализации подсолнечника в сельскохозяйственном производственном кооперативе «Ленинцы» будет достигнута при объеме 2,1 ц. Этот показатель невысок из-за очень высокой рентабельности производства подсолнечника.

В точке безубыточности получаемая сельскохозяйственным производственным кооперативом выручка равна его совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю. Выручка, соответствующая точке безубыточности, называется пороговой выручкой.

Объем производства (продаж) в точке безубыточности называется пороговым объемом производства (продаж). Если сельскохозяйственный производственный кооператив будет реализовывать продукции меньше порогового объема продаж, то оно

будет терпеть убытки, если больше – получать прибыль.

Для решения проблемы снижения издержек и увеличения производства подсолнечника рассчитаем резерв увеличения производства и резерв снижения себестоимости подсолнечника в табл. 3. Используя известные методики поиска и расчета резервов, следует установить наличие неиспользованных внутренних возможностей увеличения производства продукции в течение анализируемого периода.

Резервом снижения себестоимости подсолнечника, и как следствие, повышения прибыли, является эффективное управление расходами за счет ликвидации перерасхода по статьям затрат.

Таблица 3

РЕЗЕРВ СНИЖЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПОДСОЛНЕЧНИКА ЗА СЧЕТ ЛИКВИДАЦИИ ПЕРЕРАСХОДА ПО СТАТЬЯМ ЗАТРАТ

Статьи затрат	Постатейный перерасход затрат на 1 ц, руб.	Резерв снижения затрат, руб.
Затраты на оплату труда	1,8	70920
Семена	1,9	74860
Удобрения и средства защиты растений	0,7	27580
Амортизация основных средств	0,3	11820
Итого	4,7	185180

Перерасход по всем статьям затрат в расчете на 1 ц составляет 4,7 руб., т.е. при снижении себестоимости имеется возможность снизить общие затраты на производство продукции на 185 180 руб.

Выявленные резервы могут быть использованы при составлении плана производственно-финансовой деятельности на следующий год, при подведении итогов работы подразделений за отчетный год, при распределении выплат социального характера.

Необходимо отметить, что реализация выявленных производственных резервов требует дополнительных затрат труда и материально-денежных средств.

Основными направлениями использования резервов снижения себестоимости продукции являются: повышение технического уровня производства, внедрение передовой технологии, модернизация применяемого оборудования, внедрение новых видов сырья, материалов, топлива, улучшение организации производства и труда, изменение объема, и структуры производимой продукции, что обеспечивает сокращение расходов на единицу продукции [6, с. 124].

Литература

1. Кармокова Х.Б. Инновационное развитие и экономический рост [Текст] / Х.Б. Кармокова // Детерминанты развития инновационной экономики : сб. науч. тр. по мат-лам междунар. науч.-практ. конф. : в 2 т. – 2009. – С. 21-28.
2. Созаева Т.Х. Современное развитие сельского хозяйства в условиях реализации целевых программ [Текст] / Т.Х. Созаева, Ф.А. Мамбетова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №11-3. – С. 613-617.

3. Тхамокова С.М. Организационное обеспечение развития управленческого учета затрат в растениеводстве [Текст] / С.М. Тхамокова, А.А. Кулова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №5-2. – С. 654-656.
4. Тхамокова С.М. Система управления затратами – инструмент достижения стратегических целей предприятий АПК [Текст] / С.М. Тхамокова, А.Х. Темрокова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – №12-2. – С. 777-782.
5. Тхамокова С.М. Управленческие аспекты калькуляции себестоимости продукции [Текст] / С.М. Тхамокова // Science Time. – 2014. – №2. – С. 70-77.
6. Тхамокова С.М. и др. Эффективная система управления затратами как инструмент достижения стратегических целей сельхозпредприятия [Текст] / С.М. Тхамокова, А.А. Мажажиков, М.Х. Шогенова // Изв. Кабардино-Балкарского науч. центра РАН. – 2013. – №3. – С. 122-127.

Ключевые слова

Калькуляция; себестоимость; затраты; дебет счета; кредит счета; учетная политика; издержки; постоянные затраты; переменные затраты; точка безубыточности; маржинальный доход.

Тхамокова Светлана Мугадовна

Кармокова Хаишат Башировна

Шогенова Марина Хасанбиевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Статья выполнена на актуальную для сельскохозяйственных производителей тему. Авторы рассматривают вопросы, связанные с управленческими аспектами калькуляции себестоимости продукции растениеводства. На основе аналитических процедур на примере данных сельскохозяйственного производственного кооператива «Ленинцы», функционирующего на территории Кабардино-Балкарской Республики, рассматриваются вопросы учета затрат на производство кукурузы и подсолнечника, производится расчет фактической себестоимости 1 ц зерна кукурузы и зерноотходов.

Научная новизна и практическая значимость. Авторами предложено отражать в бухгалтерском учете сельскохозяйственной организации отдельно: початки (полной, молочно-восковой и восковой спелости) и стебли, используемые на силос или на корм скоту. Несомненный научный интерес представляют собой рекомендации авторов воспользоваться многолетними исследованиями, проведенными в научных учреждениях, основывающимся на мульчировании.

Достоинством статьи является то, что авторы при изучении расходов определили точку безубыточности производства подсолнечника используя метод маржинального дохода. Авторы обосновывают необходимость эффективного управления издержками за счет ликвидации перерасхода по статьям затрат.

Положительным является то, что в статье предлагается использовать резервы снижения себестоимости продукции на повышение технического уровня производства, внедрение передовой технологии, модернизацию применяемого оборудования, внедрение новых видов сырья, материалов, топлива, улучшение организации производства и труда, изменение объема и структуры производимой продукции.

Заключение: статья написана грамотным научным языком, в работе прослеживается логическая структура. Материал статьи оформлен в соответствии с существующими требованиями, предъявляемыми к статье такого рода.

Считаю, что данная работа имеет научную и практическую значимость и может быть опубликована в открытой печати.

Тогузаев Т.Х., д.э.н., заведующий кафедрой «Экономика» Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им В.М. Кокова.