

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
ФГБОУ ВО ИРКУТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи

Дейч Виктория Юрьевна

**КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА
ПРЕДПРИЯТИЯХ С ЗАМКНУТЫМ ЦИКЛОМ ПРОИЗВОДСТВА**

Специальность 08.00.12. – «Бухгалтерский учёт, статистика»

Диссертация на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Научный руководитель:

д.э.н., профессор Ованесян С.С.

Иркутск – 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ С ЗАМКНУТЫМ ЦИКЛОМ ПРОИЗВОДСТВА.....	10
1.1 Технологические и организационные особенности производства замкнутого цикла и их влияние на учёт затрат и калькулирование себестоимости	10
1.2 Принципы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции	27
1.3 Учёт затрат и калькулирования себестоимости продукции птицеводства как отрасли с замкнутым циклом производства	47
2 РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ В КАЛЬКУЛИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРИ ЗАМКНУТОМ ЦИКЛЕ ПРОИЗВОДСТВА НА ПРИМЕРЕ ПТИЦЕВОДСТВА	58
2.1 Объекты и единицы калькулирования продукции птицеводства	58
2.2 Распределение переменных затрат на основную и сопряженную продукцию птицеводства	72
2.3 Распределение постоянных затрат и исчисление себестоимости продукции птицеводства	78
3 ФОРМИРОВАНИЕ УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ С ЗАМКНУТЫМ ЦИКЛОМ ПРОИЗВОДСТВА	93
3.1 Информационное обеспечение затрат на птицеводческих предприятиях.....	93
3.2 Рационализация формирования затрат в птицеводстве	105
3.3 Отражение учётной информации о затратах для исчисления себестоимости	116
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	127
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	131
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	147

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Сегодня в социально-экономической сфере России сложилась неблагоприятная ситуация. В связи с этим в системе управления организациями приоритетным направлением становится оптимизация затрат для производства продукции. Особенно остро проблемы управления затратами стоят перед руководством предприятий с замкнутым циклом производства, так как любая продукция, получаемая во время одного производственного цикла, либо реализуется, либо потребляется в другом в качестве сырья, удобрения, пищевых добавок и т.д. Поэтому появляется необходимость в рассмотрении вопросов калькулирования себестоимости продукции при комплексном производстве и разработке предложений по исчислению их себестоимости для предприятий с замкнутым циклом производства.

На таких предприятиях в процессе одного технологического цикла получают разные виды продуктов: основных, сопряженных и побочных. Это требует адекватного распределения производимых затрат между отдельными видами изготовленной продукции. На практике используются разные виды распределения затрат, но их применение приводит к различным оценкам доходности производимых продуктов. Необходимо отметить, что чаще калькулируется основная продукция, реже – сопряженная и практически не калькулируется побочная, из-за чего в показателях себестоимости по данным наименованиям продуктов содержатся существенные погрешности.

Кроме того, учёт затрат – это один из наиболее сложных этапов калькулирования продукции с точки зрения выбора и применения соответствующих методов. Организация учёта затрат может быть создана разными методами, но, в любом случае, учёт должен содержать в себе информацию о затратах по элементам и статьям и объектам калькулирования. Это необходимо для функционирования системы управления ресурсами, определения направлений для их наиболее результативного использования, а также в целях обеспечения безубыточности производства.

Указанные расчёты основаны на использовании переменных и постоянных затрат. На сегодняшний день в организациях замкнутого цикла производства отсутствует методика и практика отдельного учёта затрат (постоянных и переменных), что приводит к затруднению определения маржинального дохода, пороговых значений рентабельности и др. показателей.

Таким образом, актуальность диссертационного исследования обуславливается отсутствием научно обоснованных методик калькулирования себестоимости основных, сопряженных и побочных видов продукции, необходимостью совершенствовать учёт затрат и калькулирования себестоимости продукции на сельхозпредприятиях с замкнутым циклом производства при комплексной переработке сырья.

Степень изученности проблемы. Проблемы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции изучали в своих работах зарубежные и отечественные учёные: Басманов И.А., Бычкова С.М., Вахрушина М.А., Говдя В.В., Ивашкевич В.Б., Корчагина Л.М., Костюкова Е.И., Ламыкина И.А., Максимова Г.В., Маргулис А.Ш., Николаева О.Е., Николаева С.А., Ованесян С.С., Палий В.Ф., Постникова Л.В., Сигидов Ю.И., Соколов Я.В., Федорович Т.В., Хоружий Л.И., Чумаченко Н.Г., Шапошников А.А., Шеремет А.Д., Шогенов Б.А. и др.

Цель исследования состоит в развитии теоретических положений и разработке научно-методических рекомендаций, связанных с калькулированием себестоимости продукции на предприятиях замкнутого цикла производства.

Для достижения указанной цели поставлены следующие **задачи**, которые определяют логику и структуру диссертации:

– обобщить организационные и технологические особенности предприятий с замкнутым циклом производства и определить влияние, которые они оказывают на организацию учёта производственных затрат и формирование себестоимости продукции;

– исследовать и развить теоретические аспекты формирования затрат и калькулирования себестоимости, разработанные отечественными и зарубежными

учеными с учётом специфики предприятий;

– обосновать методику распределения переменных затрат по основной, сопряженной и побочной продукции, получаемой во время одного производственного цикла;

– разработать методику распределения постоянных затрат по видам продукции;

– разработать методику исчисления себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции, которые могут являться как готовым продуктом, так и сырьем для переработки в следующих этапах производственного процесса.

Область исследования. Представленная работа соответствует Паспорту специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учёт, статистика» в части п. 1.11 «Проблемы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции»; п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учёт в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей».

Объектом исследования является процесс формирования учётной информации для калькулирования себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических положений формирования учётной информации для калькулирования себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

Теоретические основы исследования – научные положения, которые содержатся в работах ведущих отечественных и зарубежных учёных в области бухгалтерского учёта, экономического анализа и финансового менеджмента.

Методологической основой исследования явились общенаучные методы познания, которые позволяют исследовать экономические процессы в их постоянном развитии: анализа и синтеза, а также специальные методы управленческого и бухгалтерского учёта и экономико-математического моделирования.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации в области гражданского права, налогообложения, бухгалтерского учёта, мировые стандарты финансовой отчётности, документы, которые регламентируют деятельность сельскохозяйственных предприятий, публикации в периодических изданиях, данные бухгалтерской отчетности птицеводческих предприятий Иркутской области и Республики Бурятия, материалы научно-практических конференций, информационные ресурсы всемирной сети Интернет, собственные расчёты и др.

Научная новизна диссертационного исследования заключена в разработке и обосновании инструментария методики учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

К результатам исследования, полученным автором и обладающим научной новизной, относятся следующие:

1. Предложена схема формирования производственных и непроизводственных затрат, основанная на выделении их постоянных и переменных частей применительно к видам ресурсов, продукции, производств и в целом по предприятию. Схема позволит сгруппировать и вести учёт затрат для калькулирования себестоимости различных видов основной, сопряженной и побочной продукции в одной стадии производства, а также своевременно производить необходимые расчёты параметров безубыточности производства.

2. Впервые разработана методика распределения переменных затрат на основную, сопряженную и побочную продукцию пропорционально массе выпускаемой продукции, которая позволяет формировать учётную информацию, необходимую для расчёта себестоимости выпускаемой продукции и маржинального дохода по каждому её виду.

3. Предложена методика распределения постоянных затрат на основную, сопряженную и побочную продукцию пропорционально маржинальному доходу, которые способствуют повышению точности оценки рентабельности видов продукции, получаемых в одной стадии производства. Это подтверждено расчётами и апробировано в практике учёта и калькулирования себестоимости.

4. Разработана методика калькулирования себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции, получаемой при реализации одного производственного процесса на предприятиях с замкнутым циклом производства. Эта методика отличается от предложенных ранее тем, что её основу составляет разделение затрат на постоянные и переменные. Результативность применения методики при оценке финансовых результатов доказана не только по основной, но также по сопряженной и побочной продукции. Предложенная автором методика исключает ошибочные выводы относительно рентабельности всех видов продукции, которые имеют место при расчётах по используемой на предприятиях с замкнутым циклом производства в настоящее время методике.

5. Разработаны рекомендации по формированию учётно-аналитического обеспечения предложенных методик распределения затрат и калькулировании себестоимости продукции: дополнена номенклатура затрат статьей «Амортизация промышленного стада птицы»; модифицирована первичная документация по учёту предметов труда, средств труда и выходу продукции, а также отчетности, отражающей специфику производства и выпускаемой продукции; обосновано выделение сопряженной продукции в самостоятельный объект калькулирования; выделены дополнительные аналитические счета для учёта переменных и постоянных затрат. Предлагаемый комплекс рекомендаций позволит сформировать релевантную информационную базу для калькулирования себестоимости производимой продукции, а также повысить контроль качества информации, её оперативность и аналитичность.

Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в развитии теоретических основ бухгалтерского учёта и обосновании методических подходов, применяемых к калькулированию себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

Практическая значимость работы заключается в разработке и внедрении методик калькулирования себестоимости продукции, адекватных специфике деятельности предприятий с замкнутым циклом производства, в обеспечении информацией для расчёта параметров безубыточности при комплексном

производстве основной, сопряженной и побочной продукции для принятия оптимальных управленческих решений.

Апробация результатов исследования. Результаты исследований докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях различного уровня: посвященной 110-летию со дня рождения А.М. Казанского (г. Иркутск, 2012 г.); международной научно-практической конференции молодых ученых «Научные исследования и разработки к внедрению в АПК» (г. Иркутск, 2013 г.); на международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию ФГБОУ ВПО ИрГСХА (г. Иркутск, 2014 г.); международной научно-практической конференции, посвященной 60-летию аспирантуры ИрГСХА (г. Иркутск, 2013 г.); и на различных научно-практических семинарах ИрГСХА (г. Иркутск, 2012-2015 гг.).

Научные публикации. По теме диссертации опубликовано 16 научных работ общим объемом 4,6 п.л., из них 8 статей объемом 2,6 п.л. (авторские 2,3 п.л.) в ведущих рецензируемых научных изданиях, которые рекомендованы ВАК, а также 2 монографии объемом 19 п.л. (авторские 12 п.л.).

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав с выводами и заключения, изложена на 146 страницах машинописного текста, включает 11 рисунков, 23 таблицы, 54 формул и содержит список использованных источников из 167 наименований.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы диссертационного исследования, раскрыта степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной литературе, сформированы цели и задачи диссертационной работы, предмет и объект, теоретические и методологические основы исследования, отражена научная новизна и практическая значимость результатов, полученные во время исследований.

В первой главе «Теоретические основы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства» раскрыты содержание теоретических взглядов на основные понятия «замкнутый цикл производства», «комплексные расходы», «затраты», «себестоимость»,

«калькулирование»); рассмотрены существующие классификации затрат и предложена схема, связанная с формированием затрат, основанная на выделении их постоянных и переменных частей; исследована технология производства и выявлены отраслевые особенности формирования затрат и их влияние на калькулирование себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

Во второй главе «Распределение затрат в калькулировании себестоимости продукции при замкнутом цикле производства» исследованы объекты и единицы калькулирования продукции на примере предприятий АПК и предложена методика калькулирования себестоимости различных видов продукции, получаемых на предприятиях с замкнутым циклом производства. Описаны разработанные в диссертации методики по распределению переменных и постоянных затрат, расчёту себестоимости продукции при комплексной переработке сырья и приведены результаты апробации методик на примере предприятий Иркутской области и Республики Бурятия.

В третьей главе «Формирование учётной информации о затратах и калькулировании себестоимости продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства» разработан подход к организации бухгалтерского учёта на предприятиях с замкнутым циклом производства, основу которого составляет деление затрат на постоянные и переменные. Представлена схема формирования информации о затратах при использовании методики по исчислению себестоимости основной, побочной и сопряженной продукции, которая получается в одном производственном цикле. Для составления схемы проанализированы и дополнены статьи затрат с учётом специфики отрасли; обосновано применение расчёта маржинального дохода по центрам ответственности; исследованы документы по формированию и группировке затрат и намечены пути их совершенствования; предложено отражение в учётных записях переменных и постоянных затрат.

В заключении сформулированы основные выводы и результаты диссертационного исследования.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ С ЗАМКНУТЫМ ЦИКЛОМ ПРОИЗВОДСТВА

1.1 Технологические и организационные особенности производства замкнутого цикла и их влияние на учёт затрат и калькулирование себестоимости

Результатом деятельности всех предприятий является получение прибыли. Во всех случаях возможности выполнения этой задачи ограничиваются затратами на производство и спросом на продукцию, производимую организацией. Поскольку управление спросом является проблематичным, то единственное, чем можно достичь поставленной цели – это эффективно управлять затратами, которые потребляет предприятие в процессе своей производственной деятельности. Особенно остро эти вопросы стоят перед на предприятиями с замкнутым цикла производства. Потому что любая продукция, получаемая в одном производственном этапе, либо реализуется, либо потребляется в другом этапе в виде сырья. Поэтому появилась необходимость рассмотреть вопросы комплексной переработки сырья и разработать предложения для предприятий замкнутого цикла производства.

Замкнутое производство [closed-cycle production] — это структура, связанная с использованием и переработкой ресурсов предприятия, основа которой является кругооборот сырья и других затрат в цикле: ресурсы — производство — вторичное сырье (отходы) — производство и т.д. Главная характеристика замкнутого производства – это применение технологий, при которых практически отсутствуют отходы или полученные отходы перерабатываются.

Основы работы предприятий замкнутого производства были изложены учёным А.Е. Ферсманом (1932 г.), в последующем продолжены И.П. Бардиным (1950 г.) [165] и в общем виде означают следующее: ресурсы в производстве должны потребляться полностью с использованием всех полезных качеств. Для

каждого вида производств необходимы определенные материальные ресурсы, исходя из их состава, потребительских качеств и других факторов. Отходы одних производственных циклов могут являться исходным сырьем для других или передаваться в другие производства, а также отрасли. Осуществление данных принципов очень важно для предприятий агропромышленного комплекса, которые являются поставщиками огромного количества готовых продуктов, различных полуфабрикатов и сырья для последующей переработки.

Безотходные производства осуществляются по оптимальным производственным технологиям с замкнутыми (рециркуляционными) циклами производства, которые не имеют отходов (твердых и др.). На таких предприятиях широко применяются технологии с использованием природного сырья и отходов других видов производств, что позволяет избежать получение отходов и дополнительных затрат, связанных с их утилизацией. «Безотходные производства» – это термин, который является относительным. Это связано с тем, что на предприятиях с замкнутым циклом производства не представляется возможным осуществлять работу совсем без отходов, но предприятия стремятся их свести к минимуму.

Отечественные учёные А.Е. Ферсман, Н.Н. Семенов, И.В. Петрянов-Соколов, Б.Н. Ласкорин и др. также внесли свою лепту в развитие теории безотходного производства [149]. Системы безотходного производства основываются на полном потреблении сырья и материалов. Потребность создания безотходных технологий производства появилась в 50-х гг. XX в., что связано с бурным развитием сельского хозяйства, химизации и ростом транспорта, а также уменьшения сырьевых запасов и угрозой нанесения вреда экологии.

Д.И. Менделеев (1885) [149] отмечал, что количество отходов определяет, насколько совершенным является производственный процесс. В современных условиях при совершенствовании технологий производства многие предприятия стараются прийти к безотходности. В настоящее время к безотходным производствам можно отнести такие, в которых всё сырьё перерабатывается или полученные отходы одного производственного процесса передаются как исходное

сырье в другое. К таким предприятиям можно отнести птицеводческие организации, где при замкнутом цикле производства отходы практически отсутствуют.

Основными направлениями развития безотходных производств на отдельном предприятии становятся применение так называемых коротких (мало стадийных) технологических схем с получением большого количества основных и побочных продуктов в каждом цикле производства и широкое вовлечение в комплексное производство вторичных ресурсов.

Оптимальная организация работы безотходных производств – это сочетание различных технологий производства, что характерно для предприятий агропромышленного комплекса, с использованием отходов одного производства, как основа для переработки в других отраслях и производствах предприятия.

Создание безотходных производств активно проводятся во всех агропромышленных предприятиях, так как появляется необходимость в утилизации отходов и улучшении природоохранной ситуации в районах производства сельскохозяйственных продуктов и их переработки. Проблемы безотходных производств возникают также и в организациях птицеводства.

На данный момент перед сельхозпроизводителями стоит цель – не нанести вред природным ресурсам, которая более-менее успешно достигается в результате создания различных очистных сооружений, полигонов для утилизации отходов и захоронения павших животных. Затраты на транспортировку и утилизацию отходов и содержание очистных сооружений включаются в себестоимость только основных видов продукции. Следует отметить, что отходы производств сельскохозяйственной и пищевой отрасли могут быть использованы как сырьё для выпуска иной продукции, например, удобрений или пищевых добавок. Предприятиям необходимо снизить расходы, связанных с экологичностью его производства, т.е. решить вопрос с переработкой и утилизацией отходов и павших животных, что позволит не допускать загрязнения окружающей среды и производить новые наименования продуктов. Такие подходы позволят в значительной степени расширить возможности предприятий по переработке

органических отходов и придать вновь созданной продукции новые потребительские качества, которые востребованы на рынке.

Таким образом, улучшить экологическую обстановку в Иркутской области и Республике Бурятия, на территории которых работают большое количество сельскохозяйственных и пищеперерабатывающих предприятий, можно используя полную переработку отходов основного производства как продукты самостоятельного значения или как продукцию, используемую в виде сырья для других отраслей, производств и т.д.

Безотходные технологии производства могут лежать в основе создания экологически чистых сельскохозяйственных производств с замкнутыми циклами переработки сырья. При этом на данных предприятиях не образуются отходы, т.к. отходы (побочная продукция) на следующих этапах производства станут исходным сырьем для других этапов производственного процесса. Продукция, получаемая в результате каждой переработки, имеет свою экономическую ценность и может использоваться как готовый к реализации продукт, так и в дальнейших процессах производства.

Применение замкнутого производственного цикла на предприятиях позволяет решить три главные задачи:

1. Получить дополнительные ресурсы, используя собственную сырьевую базу.
2. Улучшить экологическую обстановку в зоне производства путём отказа от утилизации отходов и переработкой их в недорогие экологичные органические удобрения и другие продукты;
3. Переработать отходы в местах производства и разработать новые наименования товаров сельского хозяйства.

С появлением понятия «предприятия с замкнутым циклом производства» появилось и понятие «затраты комплексных производств».

Затраты комплексных производств — это затраты, потребляемые в одном технологическом процессе производства, в результате которого одновременно

выпускается ряд продукции. Есть множество отраслей, в которых в результате производства одновременно выпускается несколько видов продуктов.

Таблица 1 – Примеры комплексных производств [150, с. 642]

Примеры комплексных производств	Отрасль	Отдельные продукты в точке раздела
Сельское хозяйство и продукты питания	Какао-бобы	Масло какао, какао-порошок, растворимый напиток какао
	Кукуруза	Кукуруза в початках, кукуруза в зернах, кукурузная мука, кукурузная крупа
	Баранина	Вырезка, потроха, шкура, кости, жир
	Свинина	Бекон, ветчина, ребра, свинина для жарки.
	Сырое молоко	Сливки, обезжиренное молоко
	Лес	Лес разного качества, сорта и формы
	Индейки	Яйца, грудка, крылышки, бедрашки, ножки, наборы, мука из перьев
Добывающая промышленность	Уголь	Кокс, газ, бензол, угольная смола, аммиак
	Медная руда	Медь, серебро, свинец, цинк
	Нефть	Сырая неочищенная нефть, газ, неочищенный сжиженный нефтяной газ
	Поваренная соль	Водород, хлор, каустическая сода
Химическая промышленность	Неочищенный сжиженный нефтяной газ	Бутан, этан, пропан
Полупроводниковая промышленность	Производство кремниевых чипов (микросхем)	Микросхемы различного качества памяти (и соответственно МОЩНОСТИ), скорости, срока службы и температурной переносимости не может быть произведен без выпуска сопутствующей продукции, хотя их пропорции иногда могут варьироваться.

Текст, представленный в таблице 1, оставлен без редактирования, как в первоисточнике. Считаю необходимым дополнить ее отраслью птицеводства, в которой в одном производстве выпускается ряд продукции в точке раздела: яйцо, мясо, помет, пух, перо.

Помимо основной продукции во время одного технологического процесса неизбежно выпускается ещё ряд совместно производимых продуктов, которые производятся из одного и того же сырья на том же этапе, что и основной продукт.

Такие продукты не являются целью производства и, как правило, непригодны для реализации без дополнительной доработки или имеют очень низкую стоимость.

К. Друри даёт определение основной и совместно производимой продукции, как продуктов одного производства, для каждого из которых производится необходимый расчёт в установлении цены реализации. А продукты побочного производства у К. Друри – это продукты, выпускаемые неизбежно и одновременно с основными, но имеющие особенности в определении цены реализации или стоимости отходов [54].

При замкнутом цикле производства выпущенная готовая продукция частично реализуется, частично переходит в категорию сырья для получения нового продукта, и, следовательно, все затраты необходимо отнести ко всем выпускаемым продуктам после их разделения.

Производственные затраты необходимо распределить на разные виды производимой продукции с целью:

- точного расчёта себестоимости всех наименований производимой продукции;
- установления стоимости реализации на продукцию;
- определения остатков запасов товарно-материальных ресурсов и их стоимости;
- предоставления данных аппарату управления предприятием для осуществления аналитических процедур и принятия решений о рентабельности продукции и производства, о расширении производства, образовании цены, наименовании выпускаемой продукции и т.д.

Затраты между выпускаемыми наименованиями продуктов на практике распределяются разными методами. Предприятия самостоятельно выбирают необходимый для них метод, исходя из своих субъективных критериев, видов производств, ассортимента продукции, ее количества и т.д.

Комплексные затраты оцениваются и распределяются между производимой продукцией. Они разделяются аналогично косвенным расходам между производствами и видами продукции. Способы и принципы распределения

косвенных и комплексных затрат теоретически и практически сходны, тем не менее, но не нужно их считать синонимами.

Под «комплексными затратами» подразумеваются затраты, относящиеся к выпуску одновременно двух или более продуктов и неделимы до того момента, когда их можно прямо отнести к каждому виду продукции [22].

Понятие же «косвенные расходы» – это распределение затрат для двух или более пользователей. Ещё одно существенное различие между данными понятиями: комплексные затраты невозможно сразу разделить в момент потребления на виды производимых товаров, и косвенные издержки – на делимые [22].

По мнению ряда авторов [54, 146], комплексные затраты также можно распределить между продуктами, производимыми совместно в соответствии с общими характеристиками производства. В результате этого они используются ограничено для решения управленческих задач.

Завершающий этап деятельности производства – выпуск продукции и исчисление её себестоимости, в процессе которой возникает необходимость распределять затраты по отдельным продуктам, полученным в результате разделения одного продукта на несколько для того, чтобы рассчитать себестоимость основных, сопряженных и побочных продуктов. Для расчёта себестоимости продукции эта процедура обязательна по следующим причинам:

Во-первых, для оценки запасов сырья и себестоимости продукции, а также отражения этих данных в отчетности финансовой деятельности.

Во-вторых, в случае появления неиспользуемых отходов возникает необходимость списать на них часть затрат, и, следовательно, распределить комплексные затраты на выпускаемые продукты и потери.

В-третьих, многие организации имеют большое количество подразделений, которые выпускают одну и ту же продукцию в двух или более отделах. Здесь возникает необходимость разделить исходные и добавленные затраты производства.

Если в технологическом процессе происходит одновременный выпуск видов одной продукции во время одного производственного цикла, то возникает потребность в распределении комплексных затрат на вновь созданные продукты. Такой момент называется – *точка разделения*. Точка раздела – это момент технологического процесса, в котором основная, сопряженная и побочная продукция признаются самостоятельным продуктом.

При этом разделение затрат на индивидуальные продукты может производиться как в одно и то же время, так и в разный период.

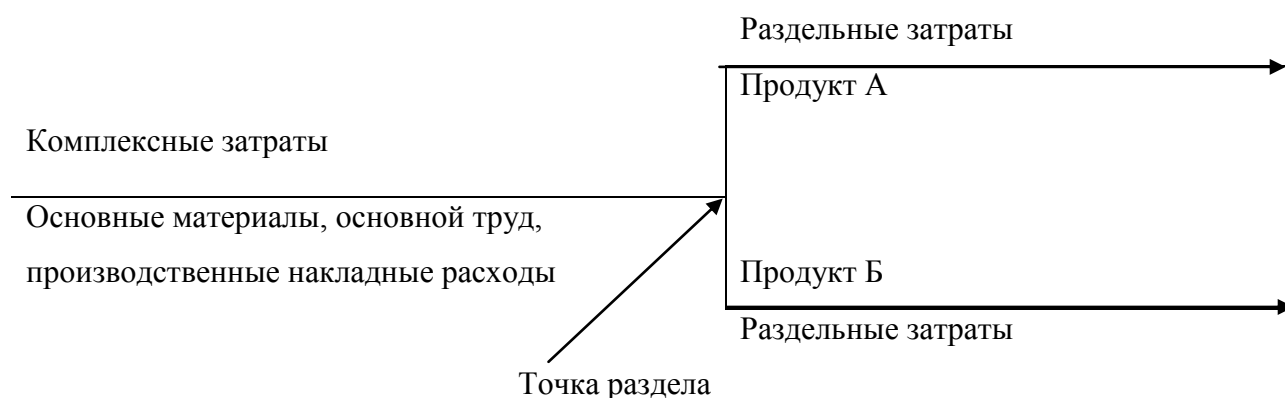


Рисунок 1 – Разделение затрат в комплексном производстве

До момента разделения появляются общие (комплексные) затраты, состоящие из сырья, зарплаты, издержки по обслуживанию и др.

Затраты, относимые на продукцию после точки раздела, называют раздельными затратами.

Продукция, полученная после раздела, считается либо готовой, либо полуфабрикатом для дальнейшей обработки. При получении полуфабрикатов затраты на последующую обработку включаются в стоимость отдельных категорий основных, сопряженных и побочных продуктов.

При одновременном выпуске основных, сопряженных и побочных продуктов в одном производственном этапе появляется потребность распределять между ними общие затраты производства. Для этого можно применять разнообразные способы разделения затрат.

Общие (комплексные) затраты разделяются на виды продукции разными способами и составляют две группы [54]:

1. С использованием натуральных показателей.
 - 1.1. Исходя из объема производимых продуктов.
 - 1.2. Исходя из коэффициентов.
2. С использованием денежных показателей.
 - 2.1. В соответствии с ценой реализации.
 - 2.2. В соответствии с себестоимостью полуфабрикатов в точке раздела.
 - 2.3. Пропорционально доли прибыли продуктов во всем объеме выручки.

Применение способа распределения затрат, используя натуральные показатели между продуктами, производимыми на одной стадии, считается наиболее простым, но и наименее обоснованным способом [54]. Чаще всего, такое распределение основано на физических свойствах продукции и используется в производствах, где выпускаются однородные продукты с одинаковым спросом на рынке этих продуктов. Данный способ деления затрат предполагается применять в том случае, когда каждый из произведенных продуктов имеет одинаковые затраты и доходы. Из этого следует, что в себестоимость каждого продукта необходимо отнести только те издержки, которые рассчитаны на основе соотношения каждого вида продукции, в количественном измерении общего объема произведённого продукта.

Если спрос и цена реализации на какой-то продукт выше, то применение данного способа может изменить финансовый результат предприятия, т.е. по одной продукции получается неоправданно высокая прибыль, а по другой – убыток. Кроме того, для применения данной методики количество полученных продуктов необходимо учитывать в одних и тех же единицах измерения, иначе данные будут не соизмеримы. На практике часто происходит, что продукция, выпускаемая из одного этапа производственного процесса, имеет разное физическое состояние (яйцо и мясо выбракованных кур) и, соответственно, учитывается в разных величинах.

Распределение затрат, основанное на стоимости изготовленной продукции в момент раздела производственных затрат, необходимо применять в том случае, если по производимой продукция известна цена реализации при разделении затрат. В основе данного способа лежит предположение, что для производства продукции, которая продается по более высокой цене, необходимо и большее количество издержек. В связи с этим, между совместно производимой продукцией все совокупные затраты следует распределять в пропорции, исходя из их рентабельности – доли прибыли каждого продукта в общем объеме выручки организации. При этом уровень полученной прибыли от реализации и производства в процентном соотношении будет одинаков для всех продуктов. К. Друри отмечает, что такой способ считается «приёмом распределения прибыли или убытков, основываясь на стоимости реализации» [54]. Главным недостатком этого способа является большая зависимость между получаемыми доходами и затратами, понесёнными на производство продуктов, что, как правило, на практике не совпадает или совпадения не является абсолютно равными.

Самый распространенный метод, находящее практическое применение – разделение затрат, исходя из стоимостных пропорций общего объема от реализации. Применение этого способа возможно в том случае, если производимые вместе продукты не реализуются сразу в момент точки раздела и распределения затрат, т.е. еще не определена цена реализации. Она возникает тогда, когда продукт готов к реализации, прошёл все стадии производства, и установлена по каждому продукту себестоимость, включая дополнительные издержки. При этом сначала появляется необходимость определения объема реализации и выручки, полученной от реализации всех видов продукции, после чего следует распределять комплексные затраты.

Кроме того, на предприятиях используется метод отнесения затрат на продукцию пропорционально доли прибыли продукции каждого наименования во всём количестве реализации. При этом, валовая прибыль состоит из соотношения выручки, полученной от продажи продуктов, за минусом всех затрат, понесенных на изготовление данных продуктов (как до точки раздела, так и после). Здесь же

предстоит рассчитать в процентном соотношении удельный вес прибыли каждого продукта во всём количестве реализованной продукции. Следовательно, распределение затрат осуществляется так, чтобы процентное соотношение валовой прибыли сохранялось неизменным для всей одновременно выпущенной продукции. Этот способ несовершенен, т.к. себестоимость и цена реализации не всегда имеют прямую зависимость.

В основе себестоимости лежат переменные и постоянные затраты. Последние следует разделять пропорционально той или иной базе распределения, которая установлена и утверждена на предприятии. Далее постоянные затраты включают в полную себестоимость всей производимой продукции. Исходя из того, что распределение может быть пропорционально любой базе распределения, следовательно, себестоимость, рассчитанная этими методиками, может быть разной. Таким образом, при расчётах полной себестоимости важно знать, какой метод распределения постоянных затрат будет применяться. Используя разные методики для разделения затрат на один и тот же вид продукции, выручку можно сделать прибыльной или убыточной.

Следует подчеркнуть, что методы распределения данных видов затрат, упомянутые в научных трудах, весьма разнообразны и не являются доказанными. Исключение составляет метод разделения затрат относительно маржинального дохода [112].

Необходимо отметить, что использование любого из предложенных способов разделения затрат приводит к изменению себестоимости всех выпускаемых продуктов и их рентабельности, хотя общая себестоимость всего производства, а также рентабельность предприятия остается неизменной.

Подбор методик разделения затрат в целом зависит от цели распределения.

Наши исследования разных методик деления постоянных затрат, кроме указанных выше, включали также способы распределения относительно: переменных и удельно-переменных затрат; количества выпущенных продуктов; выручки (доходов от реализации); удельного и общего маржинального дохода. [114]. В результате исследования были доказаны условия, при которых каждый из

указанных способов может быть применен без возникновения расчетной убыточности для всех производимых продуктов (таблица 2). Кроме того были предложены формулы расчёта для вычисления величины постоянных затрат, которые относятся к каждому виду продукта при соблюдении указанных условий (таблица 3).

Символы в таблицах 2 и 3 имеют следующий смысл:

FC – общая сумма постоянных затрат;

FC_i – постоянные затраты, отнесенные к i -тому виду продукта;

VC_i^l – удельно-переменные затраты при изготовлении i -й продукции;

K_i – количество произведённого i -го продукта в натуральных единицах.

P_i – цена единицы i -го продукта;

n – количество видов выпускаемых продуктов.

Таблица 2 – Условия, при соблюдении которых применяются базы распределения постоянных затрат по видам выпущенной продукции [114]

<i>База распределения</i>	<i>При указанных условиях</i>
Затраты переменные	$\frac{P_i - VC_i}{VC_i} \geq \frac{FC}{\sum VC_i K_i}$
Доходы от реализации	$\frac{P_i - VC_i}{P_i} \geq \frac{FC}{\sum P_i K_i}$
Доход маржинальный	$P_i - VC_i \geq 0$
Маржинальный удельный доход	$K_i \geq \frac{FC}{\sum (P_i - VC_i)}$
Количество выпущенной продукции	$P_i - VC_i \geq \frac{FC}{\sum K_i}$
Цена произведённой продукции	$\frac{FC}{\sum P_i} \leq \frac{K_i (P_i - VC_i)}{P_i}$

Таблица 3 – Расчётные соотношения распределения постоянных затрат по всем видам продукции выпускаемых на предприятии [114]

<i>База распределения</i>	<i>Расчетная формула</i>
Затраты переменные	$FC_i = q_i FC = \frac{VC_i K_i FC}{\sum_{i=1}^m VC_i K_i}$
Доходы от реализации	$FC_i = q_i FC = \frac{P_i K_i FC}{\sum_{i=1}^m P_i K_i}$
Доход маржинальный	$FC_i = q_i FC = \frac{K_i (P_i - VC_i) FC}{\sum_{i=1}^m (P_i - VC_i) K_i}, i = \overline{1, n}$
Маржинальный удельный доход	$FC_i = q_i FC = \frac{(P_i - VC_i) FC}{\sum_{i=1}^m (P_i - VC_i)}$
Количество выпущенной продукции	$FC_i = q_i FC = \frac{K_i FC}{\sum K_i}$
Цена произведённой продукции	$FC_i = q_i FC = \frac{P_i FC}{\sum P_i}$

Практическая ценность материала в таблицах 2 и 3 состоит в том, что для улучшения работы предприятия и получения максимальной выручки при выборе методик деления постоянных затрат не нужно делать трудоёмкие расчёты полной себестоимости всех видов выпускаемых продуктов и определять их рентабельность, а требуется лишь выполнить расчёты по формулам, приведенным в таблицах 2 и 3.

Если в комплексном производстве выпускается одновременно еще и сопряженная и побочная продукция, которая имеет более низкую потребительскую стоимость по сравнению с основной, то доход от производства этих видов следует считать отдельно. Как правило, все затраты комплексного производства включаются в себестоимость только одного продукта – основного. Мы же предлагаем определить себестоимость каждой продукции, выпускаемой из комплексных производств.

Алгоритм исчисления себестоимости реализует несколько этапов (рисунок

2). Каждый этап является самостоятельным элементом. Внутри каждого этапа предприятие самостоятельно решает соответствующие задачи, исходя из целей управления.



Рисунок 2 – Алгоритм исчисления себестоимости продукции

Для разделения комплексных затрат в предприятиях с замкнутым производственным циклом между большим количеством выпускаемой продукции необходимо обращать внимание на принадлежность организации к отрасли, особенности объектов калькулирования, методики вычисления себестоимости и рассматривать влияние этих факторов на построение системы хозяйственного учёта.

Таблица 4 – Особенности производств замкнутого цикла и их влияние на бухгалтерский учёт

Особенность производств замкнутого цикла	Влияние на учёт затрат и калькулирование себестоимости	Проблемы в организации учёта
1.Наличие затрат, связанных с комплексной переработкой сырья	1.Выбор объекта учёта затрат	1.Учёт затрат ведут на общий объект учёта затрат
	2.Отражение затрат в учётных регистрах	2.Разграничение затрат (переменных и постоянных) при сборе информации в учётных документах
	3.Выделение дополнительных счетов для учёта постоянных и переменных затрат	3.Организация синтетического и аналитического учёта переменных и постоянных затрат
2.Несколько видов продукции, получаемых из одного исходного сырья	1.Выделение дополнительных объектов калькулирования	1. Ведение дополнительных аналитических счетов для исчисления себестоимости различных видов продукции
	2.Установление единых единиц калькулирования для всего ассортимента выпущенной продукции	2. Перевод учётных единиц в общие единицы измерения для всех видов выпускаемой продукции
	3.Калькулирование себестоимости каждого продукта выпущенного из производства	3. Методика распределения постоянных и переменных затрат по видам выпускаемой продукции
3. Каждый вид продукции, получаемый на определенной стадии, может являться как готовым продуктом, так и сырьем для последующих стадий производства	Установление объектов калькулирования и калькулирование полной себестоимости всех видов выпускаемой продукции	–Сбор информации в учётных документах - ведение дополнительных аналитических счетов, для исчисления себестоимости различных видов продукции
4.Безотходное производство	Выбор объекта учёта затрат и калькулирование себестоимости всех видов продукции, получаемых на каждой стадии безотходного производства	- Сбор информации в первичных учётных документах - Организация дополнительных аналитических счетов, для исчисления себестоимости различных видов продукции

Следует отметить, что в ряде случаев не придают особого значения исчислению себестоимости, которое зависит не от нормативных актов, а от состава и структуры фактических издержек, связанных с производством

продуктов и predeterminedных технологией и спецификой производства, производственной структурой организации, ассортиментом и видами выпущенных продуктов и прочих факторов, влияющих на характер и структуру издержек. Нехватка достаточных данных о структуре себестоимости не позволяет более эффективно и рационально управлять производством и снижает результативность работы организации в целом.

На основе себестоимости рассчитывается также и безубыточность производства.

Точка безубыточности — это момент производственного цикла, когда расходы будут равны доходам, а при производстве и реализации большего объёма за каждую последующую единицу продукта предприятие сможет получить прибыль. Точка равновесия рассчитывается в натуральных и денежных показателях с учётом ожидаемой прибыли.

Основой анализа безубыточности является принцип деления полных затрат всего предприятия на две составляющие: переменные и постоянные затраты. Впервые данный принцип предложен американским экономистом Дж. Кларком в 1923 году [113, с.7]. Для установления точки безубыточности американский инженер Уолтер Раутенштраух в 1930 г. предложил способ, известный сейчас как график определения точки равновесия при определении объёма производства. Этот график стал одним из первых синтетических инструментов, который поступил в распоряжение руководителей производств [113, с. 12]. В отечественных работах инструмент описал Н.Г.Чумаченко в 1957 г. [113, с. 12].

Для установления критического объёма всего производственного процесса надлежит осуществить маржинальный анализ, который состоит в том, чтобы проводить анализ соотношения себестоимости, продаж и полученной прибыли на основе их прогноза при заданных ограничениях. Основой анализа являются издержки, разделенные на переменные и постоянные составляющие. Как правило, на практике нет чётких критериев отнесения затрат к той или иной группировке и может зависеть как от специализации производства, так и от утверждённой стратегии работы учётной политики, а также целей проведения анализа и

квалификации соответствующего специалиста.

В результате маржинального анализа устанавливается маржинальный доход, определяющийся в виде разницы между выручкой и переменными затратами. Маржинальный доход могут называть так же порогом рентабельности, точкой равновесия или суммой покрытия. При увеличении маржинального дохода быстрее покрываются постоянные затраты и организация начинает получать прибыль.

Расчет маржинального дохода (МД) осуществляется по формуле:

$$\text{МД} = \text{В} - \text{З}_{\text{пер.}}$$

где В – выручка от реализации;

$\text{З}_{\text{пер.}}$ – переменные затраты.

Этот показатель может рассчитываться на всю выпускаемую продукцию в целом, на ее отдельные виды и на каждую единицу в отдельности (удельный маржинальный доход).

Полученное значение удельного маржинального дохода необходимо для менеджеров. Если этот показатель отрицателен, то это означает, что переменные затраты не покроются полученными доходами после продажи продуктов, а каждая единица конкретного вида продуктов, выпущенная из производства, будет только увеличивать убыток производства. Сокращение переменных затрат ограничено, поэтому менеджеру необходимо рассмотреть возможность выведения данного вида продукта из номенклатуры выпускаемых товаров.

Фактически в производстве делают более глубокое деление переменных затрат на группы: производственные, общепроизводственные, общехозяйственные и прочие. Для этого необходимо рассчитывать нескольких видов маржинальных доходов, а затем делать анализ, на основании которого управленческий персонал будет выносить решение о том, какое воздействие на какие виды затрат может значительно отразиться на конечном финансовом результате.

Проведение маржинального анализа позволяет установить масштаб, размер производства и сбыта приведет к получению заданной прибыли.

Модель безубыточности исходит из следующих предположений:

- Изменение объёма затрат и выручки решается с помощью одной переменной – объёма выпуска;
- в течение всего планового периода цены на продукцию и удельные переменные затраты не меняются;
- не меняется в течение исследуемого периода ассортимент продукции;
- величина всех групп затрат может быть определена точно;
- вся продукция, произведённая предприятием, должна быть реализована, т.е. в конце отчетного периода не должно быть запасов.

Далее в работе мы рассмотрим основные элементы калькулирования себестоимости разных продуктов выпущенных из одной стадии производства, учитывая специфику предприятий замкнутого цикла, с выбором наиболее эффективных элементов калькулирования себестоимости для выпущенной продукции.

1.2 Принципы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции

Для рационального регулирования и контроля уровня и использования затрат появляется необходимость их научно обоснованно классифицировать. Группирование затрат производится в зависимости от того, какую задачу приходится решать. Чаще всего используются подходы классификации для устойчивой деятельности агропромышленного сектора. Кроме того, с целью обеспечения устойчивого функционирования организаций в неизвестных условиях хозяйствования важно соблюдение и использование основных факторов увеличения основных результативных показателей.

В отечественной экономической литературе производственные затраты, как правило, группируются по следующему ряду признаков: центрам возникновения затрат, экономической сущности производственных затрат, связи объёма производства с затратами, методу отражения в процессе калькулирования продуктов и т.д. Рассматриваемая группировка затрат позволяет оценить их экономическую роль

в производстве и осознать их значение с экономической позиции.

Классификация затрат в аграрных формированиях, в том числе птицеводческих, осуществляется по ряду признаков, представленных на схеме 1 [Приложение А].

Так, в зависимости от технологического процесса изготовления, издержки разделяются на основные и накладные. К первым причисляются те, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции (корма, семена и другие виды сырья и материалов, оплата работы производственным рабочим, затраты на технологическое электричество, горючее и т.д.), то есть данные затраты важны и неминуемы, в таком случае их возможно причислить к основным. Накладными считаются издержки, имеющие отношение к организации и к нескольким производствам отдельных цехов и служб, а кроме того ко всему предприятию в целом (заработная плата аппарата управления и обслуживающего персонала, оплата командировок и служебных разъездов, почтовых и канцелярских расходов). Эти расходы не связаны непосредственно с технологией изготовления продукции и поэтому их относят к накладным [77].

Также среди издержек выделяют прямые и косвенные. Косвенные – это затраты, которые невозможно связать в учёте с отдельными объектами производства. При включении таких видов затрат в себестоимость их надлежит предварительно распределять по разным объектам производственного процесса. На практике косвенные затраты часто называются распределяемыми затратами. Представленная классификация имеет некоторое сходство с делением затрат на основные и накладные. В следствие этого в практике взамен двух классификаций чаще всего используется единое деление всех затрат на косвенные и прямые. Прямые затраты отождествляют с основными, а косвенные – с накладными. Сравнение данных групп затрат является не совсем обоснованным.

В зависимости от объема продукции общие ресурсы можно сгруппировать как постоянные и переменные.

Переменные затраты пропорционально зависят от изменения объёма изготовленной продукции, а постоянные никак не связаны с процессом

производства [155].

Как подчеркивает Чумаченко Н.Г., разделение затрат на постоянные и переменные необходимо учитывать с двух позиций: микроэкономической и бухгалтерской.

Линия затрат с позиции микроэкономического подхода – это кривая, строящаяся с отражением всех условий и причин, влияющих на них. При этом данный подход не нашёл широкого применения на практике и является лишь теоретической основой.

С точки зрения бухгалтерии, это деление предусматривает использование следующих методов: высшей и низшей точки, корреляционный и наименьших квадратов [109].

Эта классификация положена в основу расчёта себестоимости. Одна из особенностей данной классификации является в полном ли объёме включаются затраты в себестоимость продукции. Здесь нужно говорить о двух системах. Первая система – полное включение затрат, понесенных предприятием в стоимость продукции, и система частичного и выборочного отнесения затрат в стоимость по одному из признаков, например, по признаку взаимосвязи расходов и объёма производства. Их основное отличие состоит в способе разделения постоянных издержек согласно калькуляционным периодам.

Классификация издержек на прогнозируемые и непрогнозируемые важна, по нашему мнению, для рационального использования точных математических приёмов и методов оценки возможных затрат. Используя данную классификацию, необходимо обозначить, что все без исключения издержки могут являться прогнозируемыми. К непрогнозируемым затратам возможно отнести такие группы издержек, вычисления по которым будут вероятны, однако фактические показатели будут существенно различаться от прогнозируемых. В эту группу входят непредвиденные издержки от полученного брака, вынужденных простоев, устранения аварийных ситуаций и прочие.

По эффективности затраты различаются по следующим основаниям на производительные и непроизводительные.

Производительные затраты напрямую относятся к процессу производства и сопоставляются с доходами, которые получают от этой деятельности.

Непроизводительные затраты появляются при недостатках, связанных с организацией и технологией производства, сохранности имущества, а также под воздействием внешних факторов (не окупаемые затраты).

К непроизводительным затратам относятся оплата простоев по вине администрации предприятия, а также, если виновники простоев не выявлены, дополнительные платежи за работу сверхурочно, невозвратные утраты при возникновении брака, потери от природных катаклизмов, уплата штрафных санкций, расходы по невозвратным долгам и др.

Следует отметить, что в зарубежных экономических трудах в системе формирования затрат производства практически отсутствует чёткое разделение производственных затрат по группам как в англосаксонской, так и американской системе группировки затрат. Французская и немецкая системы в этом отношении более близки к российской. Для влияния на производственную себестоимость в западной системе происходит такое деление издержек, как: прямые и косвенные; основные и накладные; переменные и постоянные.

Данная классификация практически целиком включает все типы и группы издержек, которые применяются в англосаксонской и американской концепциях группировки затрат, за исключением систематизации затрат на основные и накладные.

Но в зарубежной классификации, в отличие от отечественной, отсутствует единая система группировки общих издержек, исследование и синтез западного навыка в решении данной трудности может оказаться весьма полезным для российской системы управления в области производственных затрат.

Наиболее характерная классификация затрат в зарубежных странах показана в работах С. Райборна [20]. Он предлагает применять признаки, отраженные в рисунке 3.



Рисунок 3 – Классификация затрат

Как видно, любая классификация затрат может быть разной и направлена на решение конкретной управленческой задачи. К основным задачам можно отнести

следующие:

- выбор способов калькулирования себестоимости производимых продуктов и установление величины полученной прибыли;
- выбор управленческого решения и планирования;
- проверка и координация производственной деятельности.

В решении каждой из указанных задач применяется собственная классификация затрат, показанная на рисунке 4 [19].

Мы выделяем основные моменты, которые по нашему мнению необходимо учитывать, при классификации затрат:

- особенности производства внутри отдельных сельскохозяйственных отраслей, технологии, используемые в процессе производства, и организационная структура предприятия, которые обуславливают формирование своеобразных подвидов затрат;

- социально-экономические условия, появившиеся в постиндустриальном обществе и свободной конкуренции, являются объективными предпосылками управления затратами;

- формирование внутривозрастных отношений при разных формах собственности и организационной структуре хозяйствующего субъекта.

Классификация затрат нужна для планирования и анализа показателей доходности, рентабельности и других пороговых значений по предприятиям с замкнутым циклом производства в целом, по отдельным производствам и группам выпущенной продукции, по каналам сбыта и другим направлениям, а также для управления себестоимостью, планированию прибыли, оценки качества работ и контроля величины затрат.



Рисунок 4 – Классификация затрат в зависимости от управленческих задач

Особо значимой и наиболее подходящей для решения задач планирования и анализа является классификация, которая связана с объёмами производства, разделяющая затраты на постоянные и переменные.

Постоянные затраты очень разнообразны и разнородны по своему составу и структуре. Предприятия замкнутого цикла производства являются комплексными и многопрофильными, где на одном производственном этапе выпускается

продукция отдельных отраслей производства и большое разнообразие выпускаемого ассортимента в каждой отрасли. Для формирования затрат отдельно по каждому из производств и по всем категориям изготовленной продукции предлагается разделить постоянные затраты на общие, а также по видам: производственного процесса, продуктов и ресурсов (Рисунок 5). Предлагаемая классификация позволяет рассчитать всю совокупность постоянных затрат последовательно по видам ресурсов, продукции, производствам и их общую величину.

Для определения маржинального дохода, зоны безубыточности, выбора баз разделения постоянных затрат по направлениям деятельности и группам выпускаемой продукции и др. показателей необходимо учитывать переменные затраты. При анализе структуры переменных затрат было выявлено, что часть переменных затрат связана напрямую с технологическими производственными процессами (например, корма, биопрепараты, оплата труда и т.д.). Данный вид затрат формируется в процессе производства и в дальнейшем подлежит распределению на всю выпускаемую продукцию. Другая часть затрат не зависит от процесса производства, часто связана с процессом реализации и относится целиком без какого-либо распределения к себестоимости производимого продукта. В эту группу включаются затраты упаковки, складирования, транспортировки и др. аналогичные издержки. Исходя из вышеизложенного, предлагается разделять переменные затраты на производственные (делимые) и непроизводственные (неделимые) (Рисунок 5). Такое деление необходимо использовать при формировании себестоимости разной продукции, получаемой в одной стадии производства, для расчёта маржинального дохода, точек безубыточности и других пороговых значений.

Процедуру отнесения переменной и постоянной части затрат по видам ресурсов, производств, продукции и в целом по предприятию предлагается осуществлять последовательно в несколько этапов:

1. Определяются переменные затраты на потребляемые в процессе производства ресурсы (корма, кормовые добавки, медикаменты, труд и т.д.),

используя имеющуюся нормативную базу в виде их норм расхода. Специфика предприятий такова, что переменные затраты вначале определяются в целом по производству с последующим их распределением на весь ассортимент изготовленной продукции, что по приведённой схеме предлагается осуществлять на последующих этапах.

2. Переменные затраты на используемые ресурсы распределяются по видам производственного процесса в соответствии с отраслевыми особенностями на данных предприятиях.

3. Переменные производственные затраты подлежат распределению на все виды изготовленных продуктов.

4. Определяются переменные затраты, которые непосредственно не связаны с производственным процессом (затраты на упаковку, транспортировку и т.п.), относимые вместе с производственными переменными затратами на виды продукции и в совокупности составляющие общие переменные затраты предприятия.

5. Из совокупности затрат организации вычитаются суммарные переменные затраты и выявляются общие постоянные затраты.

6. Общие постоянные затраты следует распределять на виды производств соответственно выбранной базы распределения.

7. Постоянные затраты, которые отнесены на конкретные производства, делятся аналогично по всем видам выпущенной продукции и ресурсов.

Этапы группировки затрат на предприятиях замкнутого цикла производства комплексной переработке сырья представлены на рисунке 5.

Необходимо отметить, что на каждой из выделенных нами стадий формирования переменных и постоянных затрат есть точка разделения затрат, а, именно, потребность в разделении всей совокупности затрат на категории выпускаемой продукции и на производственные процессы. Это совпадает с концепцией распределения неразделяемых затрат на продукцию произведенную совместно, выдвинутой К. Друри.

управления при разных технических условиях его осуществления. Корректный выбор объектов – первостепенная задача, которая стоит перед аппаратом управления предприятия на разных уровнях.

Полностью охарактеризовать объект группировки затрат на предприятиях с замкнутым циклом производства имеет смысл при изучении мнений различных авторов по данному вопросу.

Слово «объект» произошло от латинского *objectum* – что в переводе означает «предмет», который должен быть учтен, и он определяет хозяйственную деятельность. На данный момент понятие «объект затрат» имеет различные интерпретации в экономических работах.

Сейчас учёные-экономисты ставят задачу дать научный подход к определению объектов группировки затрат с учётом их экономической сущности. На данный момент нет единого определения данной экономической категории. П.С. Безруких и И.А. Басманов под объектами группировки затрат понимают общую сумму затрат, которая сгруппирована для того, чтобы принять решения в управлении себестоимостью [14;11]. В.Ф. Палий и Т.П. Карпова – появляющиеся издержки производства группируют по различным признакам [115;66]. Л.И. Хоружий понимает группировку затрат как «технологические процессы, виды сельскохозяйственных работ, виды и группы животных» [152]. М.А. Вахрушина считает, что это производственные структурные подразделения, где потребляются ресурсы, а также выпускаемые продукты определенного видового состава [20]. В.К. Радостовцев, М.З. Пизенгольц, И.А. Ламыкин и В.Г. Линник утверждают, что затраты должны быть установлены в пределах и сгруппированы по культурам, группам культур и животных» [128; 118; 77; 83].

Согласно вышеизложенным понятиям можно сделать вывод, что «объект затрат» – это фактически потребляемые затраты предприятия для выпуска продукции, согласно которым делается группировка производственных расходов для управления себестоимостью.

В трудах современных экономистов и практиков при установлении объектов и группировки затрат является решающим понимание того, что

объектов могут характеризоваться только как отдельные виды и группы животных и продукции, но и как отдельные сегменты организаций, т.е. производственные подразделения.

В большинстве организаций объекты затрат устанавливаются в зависимости от технологий производственного процесса (например, в яичном птицеводстве объектами учёта выделены родительское и промышленное стадо, молодняк на выращивание и откорме, ремонтный молодняк, инкубация и т.д.). Впрочем, в зависимости от технологий, которые свойственны только определенным отраслям, структура перечисленных ранее объектов включаются и конкретные типы и категории выпускаемой продукции. Также учитываются биологические особенности животных, являющихся особым объектом учета затрат, в связи с активным ростом и увеличением массы, а следовательно в необходимости увеличения кормовой базы, что приведет и к росту продуктивности.

Огромную значимость содержит и определение конкретного производственного подразделения где потребляются ресурсы. В практике учёта нет однозначной трактовки понятия «места возникновения затрат», что служит сдерживанием их практического применения. Впрочем, учёт затрат по этим объектам служит основным направлением совершенствования управления.

Одни авторы не выделяют особых различий между данными понятиями, другие разграничивают эти понятия между собой. По мнению одних учёных (В.Б. Ивашкевич, В.Ф. Палий и Н.Г. Чумаченко), места возникновения затрат – отдельные производства, цеха, участки и подразделения. Под центром возникновения затрат учёные понимают различные типы производственного оборудования, агрегатов, механизмов и рабочие места (основа технологического процесса). Они подчеркивают, что эти понятия не являются синонимами и указывают на то, что издержки нужно рассматривать как объединение центров где впервые потребляются затраты [59; 117; 154].

С.А. Стуков [136, С.11] под местами возникновения затрат понимает производственный процесс, состоящий из цехов, участков, бригад, во главе с заведующими, бригадирами и т. п. При этом нужно считать, что в научной среде в оборот вошли такие термины, как центры расходов и места появления

расходов.

Другие авторы имеют противоположную точку зрения (А.Д. Трусов и С.А. Николаева). Они считают, что определения места возникновения и центры затрат совпадают. Так, С.А. Николаева определяет места возникновения затрат как структурную единицу и подразделение, в которых происходит первоначальное накопление потребленных в производстве затрат (места работы, производственные участки, звенья, бригады и т.п.) [108].

Объекты группировки затрат не всегда являются с объектами калькулирования. Это разные понятия. Под объектами калькуляции понимают виды выпускаемой предприятием и её структурными подразделениями продукции, по каждой из которых необходимо отдельно рассчитывается себестоимость.

При установлении перечня объектов для калькулирования, необходимо учитывать:

- имеющиеся потребительские свойства у произведённой продукции, которые определяются видом, типом продукции, породой птицы и целью содержания;
- продукция, полученная разными способами, или с применением различных технологий производства.

Но для птицеводства свойственна такая особенность, в которой объекты группировки затрат не всегда тождественны с объектами калькуляции. В связи с этим объект затрат в птицеводческой отрасли имеет несколько носителей затрат.

Особенности производственного цикла требуют использовать разные способы и приемы для группирования затрат связанных с производством различных видов продукции и калькулированием ее себестоимости. Способы учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости различных видов продукции – серьёзная тема для обсуждения в научной литературе. Сегодня нет единой методики учёта затрат и исчисления себестоимости продукции. Если рассматривать определения методов учёта затрат, то можно сказать, что есть разные точки зрения и у отечественных, и у зарубежных авторов. Отметим, что в отечественной практике основные методы – это попроцессные, попередельные и позаказные группировки затрат.

Нужно сказать, что вышеперечисленные методы рядом авторов трактуются в качестве способов исчисления себестоимости полученных продуктов. Академик Н.Г.Чумаченко [155] разграничивает способы группировки затрат и калькулирования. Он же классифицирует затраты по переделам, изделиям, группам заказов, процессам и видам производств. И.А. Басманов рекомендует делить затраты на нормативные и ненормативные [10]. И.И. Поклад [122] объединяет нормативную группировку затрат с элементами других методов группировки затрат и рекомендует их классифицировать: однопредельный-нормативный, позаказный-нормативный, попредельный-нормативный методы группировки затрат и калькулирования себестоимости продукции. М.Ю. Медведев [101, с.521] разделяет методы калькулирования себестоимости в качестве позаказного, попредельного и попроцессного. Автор отмечает, что различие между этими методами заключается в определении себестоимости на любом этапе и по любой группе объектов. Наиболее обоснованным, по мнению Ю.Я. Литвина [83, с.112], считается способ учёта производственных затрат и способ расчета себестоимости продукции – которые взаимосвязаны, как технические факторы реализации функций управления, но самостоятельно существующие друг от друга.

Метод – это приём или способ признания, отождествления и группировки затрат в пределах одного объекта. Способы же признания, отождествления и группировки затрат в границах некоторых объектов различен: по структурным (производственным) подразделениям, в пределах каждого передела, технологического цикла, производственного периода, вида выпускаемой продукции и т.д. Из этого вытекает, что в основу систематизации способов группировки затрат заложен порядок сбора и обобщения их по объектам группировки затрат, а в основу классификации методов калькуляции себестоимости продукции требуется положить способ группирования и распределения затрат на отдельные виды продукции для использования себестоимости и решения различных задач управления. При этом выборе объектов группировки затрат, и, следовательно, методов производственного объединения затрат следует обращать внимание на тип производства и методы учёта

затрат, а также правила организации учёта и видов изготовленной продукции. Учитывая свойства классификации методов группировки затрат на производство продукции и группировку производственных затрат, можно выделить следующие методы: позаказный, попередельный и попроцессный [20].

Требуется подчеркнуть, что применение нормативного метода допустимо только используя позаказной, попередельный и попроцессный методы учёта затрат. Из чего следует, что универсальным признается нормативный метод, который характерен в разной степени всем существующим методам группировки затрат и калькулирования себестоимости продукции. Благодаря этим отличительным чертам он является одним из способов управления затратами и калькулирования себестоимости продукции (определение плана, нормативы выработки, анализ производственной деятельности, установление уровня безубыточности и т.д.) [20].

Исходя из вышесказанного, выделяется три основания для группировки способов учёта производственных затрат и расчета себестоимости всех видов выпускаемой продукции: по полноте учитываемых затрат, объектам и оперативности сбора и контроля затрат представленными на рисунке 6.



Рисунок 6 – Классификация методов группировки затрат и калькулирования

Необходимо отметить, что предприятие выбирает метод учёта затрат, исходя из технологий производства. В практической деятельности неоднократно внедрялся метод учета затрат по нормативам или использовались его элементы. Нередко данные стремления кончались неблагоприятным исходом из-за отсутствия достаточно разработанных теоретических основ и инструментов практического применения. Несмотря на это применение нормативного метода – это важнейший инструмент управления производством сельскохозяйственной направленности. Применение элементов нормативного метода учета затрат позволяет проводить анализ эффективности работы предприятия, определять уровень рентабельности, разрабатывать мероприятия по оптимизации деятельности. Однако следует отметить, что эффективность контроля можно достигнуть только сравнивая фактические затраты с нормативными, за определенный период, каждого подразделения производства. Это связано с тем, что сравнение нормативных и фактических затрат не способно установить на каком из этапов производственного процесса были допущены отклонения. Анализ отклонения затрат на производство не подходит для эффективного контроля за ними. Таким образом, затраты структурных подразделений необходимо отражать для того, чтобы система стала эффективной.

Структурное подразделение – это часть организации, по которому целесообразно аккумулировать информацию о деятельности этого подразделения. Применение данного метода возможно осуществлять при соблюдении следующих условий:

1. установление зон ответственности за определенными статьями затрат и поступлений, которые можно контролировать;
2. установление контролируемых статей;
3. предоставление отчетных данных с отражением фактически понесенных затрат и итогом деятельности, а также расчетом основных экономических показателей на последующий период.

Необходимость возникновения затрат, учитываемых в структурных подразделениях, обусловлено двумя основными факторами:

1. количественным увеличением масштабов деятельности, включая макроэкономические величины;
2. диверсификацией направлений деятельности.

Проблемы учёта затрат в структурных подразделениях рассмотрены А.И. Ластовецким [81, с.31] в труде «Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности» [81]. В данной работе отмечено, что формировать структурные подразделения необходимо исходя из следующих предпосылок: «В условиях роста масштабов производства и объемов потребления ресурсов возрастает значение их экономии, рационального использования, что невозможно без должной ответственности за расходование материальных ресурсов, эффективное использование машин и оборудования и повышение производительности труда. Реальность организации структурных подразделений за использованием отдельных видов ресурсов – фактор производства – определяется тем, что эти подразделения базируются на основе существующей структуры управления, на основе функциональных отделов и служб организации».

Автор предлагает создавать структурные подразделения по местам формирования затрат. «Организовать документальное оформление и вести первичный учёт всех операций на каждом рабочем месте трудно, а в отдельных случаях практически невозможно. Поэтому не следует задаваться целью формирования структурных подразделений с целью контроля над использованием ресурсов, по рабочим местам. Производственные подразделения необходимо выделять по таким местам затрат, где возможно определить плановое задание, зафиксировать в соответствующих регистрах его выполнение, определить отклонение от выполнения производственного задания и от задания по расходованию ресурсов». Предложено формировать подразделения исходя из следующих принципов:

– использование материальных средств на технические нужды по местам возникновения затрат, таким как рабочие смены, производственные бригады в натуральных измерителях, ответственность за которые лежит на данных коллективах;

– по направлениям деятельности, цехам и отделениям в натуральных показателях, либо в стоимости выражения по плановой стоимости материальных ценностей с возложением ответственности на технологов; участков, цехов и других подразделений, где ответственность и контроль лежат на главном технологе организации;

– по всей организации, в целом, исходя из фактической себестоимости с последующим сравнением с плановыми показателями, ответственность за которые несет отдел главного технолога и управленческий персонал отвечающий за производство.

Ответственность за расходом ресурсов необходимо возлагать на управленческий персонал цехов, участков и других структурных подразделений организации. Подразделением где начинается сбор затрат, является производственный цех. Ответственность за расходование затрат несут рабочие, которых контролирует начальник цеха, бригадир и т.д.

Для рационального использования ресурсов предприятия необходимо – формировать затраты по структурным подразделениям, устанавливая взаимосвязи подразделений, в результате которого в рамках организационной структуры управления может быть организована обособленная группировка затрат с уже существующими. По-другому нужно определить подразделения применительно к уже существующей организационной структуре предприятия – обозначить основные цели и соответствующие им методы работы, которые будут способствовать рациональному использованию затрат и нести ответственность за их расходование [95]. Необходимо отметить, что основной целью формирования внутренней структуры предприятия и создания структурных подразделений является возможность осуществлять контроль над использованием ресурсов и выполнением производственных планов.

Учёт затрат по подразделениям даёт возможность рассчитывать необходимые для проведения анализа показатели – рентабельность всех видов выпускаемой продукции, маржинальный доход, финансовый результат и т.д., которые позволят определить эффективность работы конкретного структурного

подразделения. Проведение расчета не является проблемой, так как порядок расчета определен уже существующими методиками. Проблемой является определение показателей, необходимых для расчёта. Используемые большинством организаций методы учёта затрат не могут оперативно рассчитывать такие показатели.

Поэтому важный методологический аспект организации и эффективного функционирования подразделений – это создание системы управления затратами и контроль за результатами деятельности подразделений.

В настоящий момент наиболее актуальный вопрос – оптимизация учёта затрат с помощью выбора наиболее оптимальных методов и систем учёта. Мы считаем, что следует обозначить условия для выбора и применения определенных системы учёта затрат для конкретных предприятий. Эти условия разнообразны и применяются исходя из задач и целей управления каждого отдельно взятого предприятия. К таким условиям можно отнести возможность:

1. осуществлять контроль за затраты в местах их потребления;
2. рассчитывать показатели, которые определяют эффективность работы и структурных подразделений, и предприятия в целом;
3. ориентироваться на управленческую функцию учёта по схеме «понесенные затраты – выпущенная продукция – результат деятельности»;
4. проводить анализ поведения затрат, а также изучать их реакцию на изменение объёмов производства продукции и реализации;
5. рассчитывать оптимальный объём производства;
6. составлять нормативные калькуляции;
7. составлять гибкие сметы с учётом переменных издержек;
8. проводить маржинальный анализ как для оперативного, так и перспективного управления;
9. использовать анализ для изучения показателей прибыли, производственных затрат и объёма выпуска для установления цены реализации.

Таким образом, используя всевозможные объединения методов и систем группировки затрат, следует подчеркнуть, что самым оптимальным считается

применение нормативного метода в части переменных затрат как по предприятию в целом, так и по его структурным подразделениям. В случае применения сбора переменных затрат по нормативу происходит сопоставление информации о затратах, объемах производства и результатах работы, которые можно использовать для составления прогнозов на ближайшее будущее, проведение текущего анализа и разработке планов на перспективу. Применение предлагаемых вариантных сочетаний позволит соединить полученные данные о работе предприятия и его структурных подразделений по системе «понесенные затраты – выпуск продукции – результат деятельности».

Для принятия эффективных управленческих решений управленческому персоналу предприятия необходимо проводить анализ поведения затрат, влияние оказанное ими на объем выпуска и реализации, и отслеживать связь между затратами, доходами и прибылью. Такого результата можно достичь накапливая информацию о переменных и постоянных затратах. В результате чего повысится эффективность принимаемых решений управления.

Для оперативного управления использование нормативного метода в части переменных затрат допустимо, чтобы получить более релевантную информацию для персонала. Такое совмещение будет способствовать оперативности получения информации о затратах, контроле и анализе затрат. Отражение затрат для исчисления полной себестоимости должно применяться для принятия решений в долгосрочных периодах. При рассмотрении затрат в длительном периоде, можно отметить что все затраты становятся переменными, в том числе и постоянные.

Для эффективного управления отраслью и контроля над использованием производственных ресурсов появляется потребность в применении экономических методов управления, с целью привлечения свободных внутренних ресурсов производства. В связи с этим возникает необходимость в получении соответствующей информации для целей управления. Необходимая информация может быть получена в пределах системы, которая должна в последующем на предприятиях замкнутого цикла производства трансформироваться в систему

управления и контроля, собирающая всю информацию, для разработки краткосрочной и долгосрочной стратегии функционирования предприятия.

1.3 Учёт затрат и калькулирование себестоимости продукции птицеводства как отрасли с замкнутым циклом производства

Птицеводство – это наиболее производительная подотрасль животноводства, которая входит в высокоразвитую интегрированную систему в виде подкомплекса АПК с законченным циклом производства, которая даёт незаменимые диетические продукты питания и является самой эффективной отраслью агропромышленного комплекса.

Птицеводство в России занимает одно из главных мест в области обеспечения россиян высококачественными и высококалорийными продуктами питания и потребления – яйцом и мясом.

Куриное мясо ценится своими диетическими свойствами. В нем содержится много полезных веществ, в том числе белок (18,5%). По содержанию полезных веществ куриное мясо занимает третье место после индюшатины и говядины [84]. Также необходимо отметить, что на содержание и производство продукции птицеводства затрачивается меньшее количество ресурсов, чем на производство продукции в других отраслях животноводства (например, свиноводства).

Затратным и длительным является процесс развития и увеличения эффективности отрасли птицеводства, при переходе на замкнутый цикл производства, что требует новых, научно обоснованных подходов к управлению производством, и кроме того соответствующих специфичности мер организационного и управленческого характера на разных уровнях управления.

Эффективность управления при каждом этапе производственного процесса зависит от многих показателей: достижения поставленной цели либо какого-то результата, иногда это может быть заложено в условиях заданных ограничений, предупреждения возникающих отклонений, формирования и использования ресурсов в комплексном производстве. Большое значение при этом имеет информация о

затратах и выходе продукции птицеводческих предприятий в каждом производственном цикле. Эта информация должна точно и своевременно отражать затраты в разрезе бригад, полный и достоверный учёт поступления продукции в птицеводстве от каждой бригады, точного и обоснованного калькулирования себестоимости всех категорий продуктов, получаемых в одном технологическом этапе. Кроме того, значение имеет систематический контроль выполнения заданий производственными бригадами и научно доказанное определение стоимости всех видов продукции выпускаемых в отрасли при комплексной переработки сырья.

Поэтому от правильного выбора объектов отнесения затрат зависит более действенное осуществление контроля за объемом затрат на производство, и кроме того ведет к точному расчету показателя себестоимости всех видов произведенной продукции учитывая технологические процессы в птицеводстве.

Птицеводческие предприятия являются сельскохозяйственными предприятиями промышленного производства с законченным циклом. Они не имеют сезонного характера и не зависят от климатических условий. Выпуск продукции осуществляется равномерно в течение года, и, следовательно, появляется возможность исчислять себестоимость полученной продукции ежемесячно или после окончания технологического процесса.

В птицеводстве разработка малоотходных технологических процессов связывают с тем, что необходимо увеличить экономическую выгоду и уменьшить количество отходов, а также применять замкнутый цикл производства. Схема замкнутого цикла производства представлена на рисунке 7.

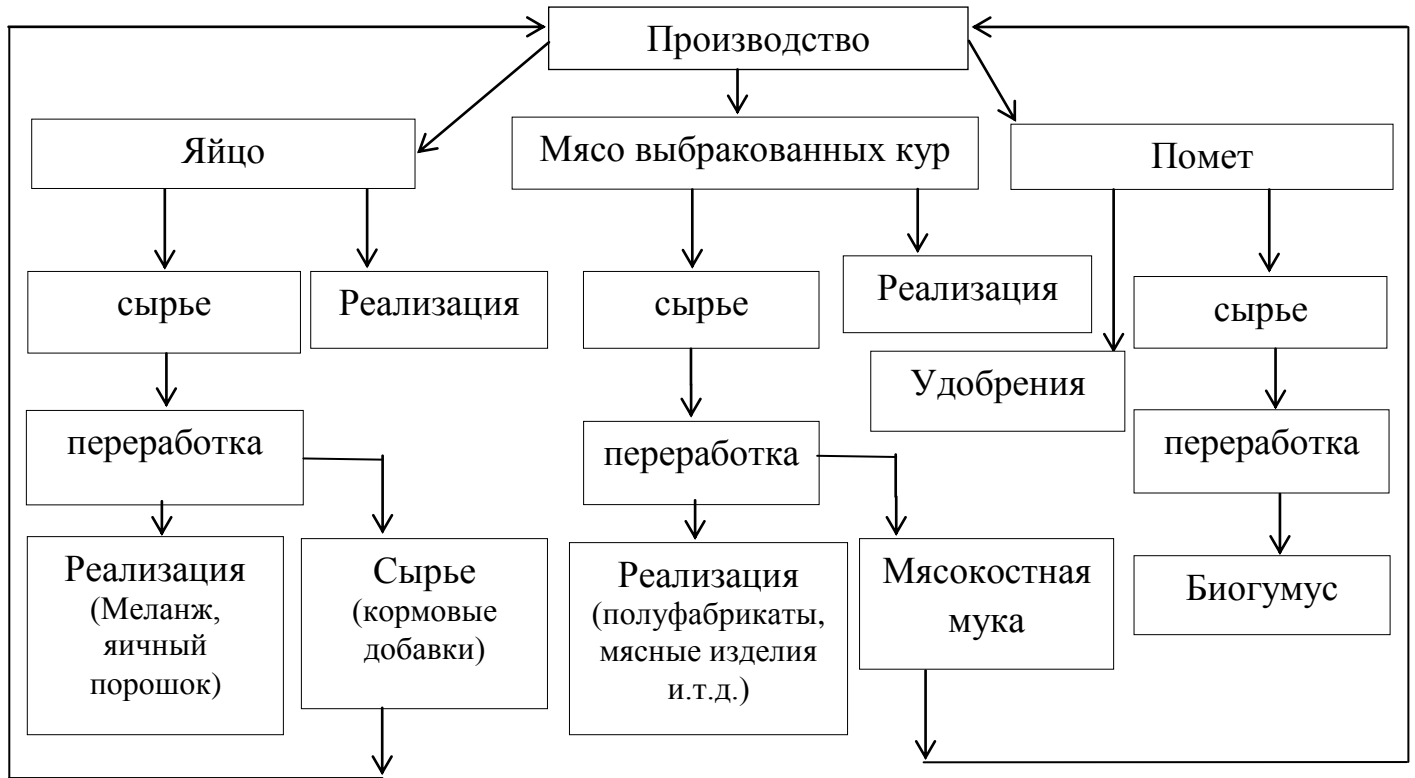


Рисунок 7 – Замкнутый цикл производства в птицеводстве яичного направления

Технологические процессы яичного направления в предприятиях птицеводства включают в себя инкубацию племенного яйца, суточный молодняк, выращивание молодняка, перевод в родительское стадо, где птица содержится около 320 дней, после чего ее отправляют на переработку. Процессы раздачи кормов, уборки помета, подачи воды и сбора яйца механизированы. Указанные технологические процессы выделяются в объекты группировки затрат в организациях птицеводческой направленности.

У птицеводства, как самостоятельной отрасли, есть собственные особенности организации и технологические стадии производственного процесса, что, безусловно, влияет на формирование объектов учёта затрат. Взаимосвязь технологических стадий процесса в производстве яйца представлена на рисунке 8.



Рисунок 8 – Взаимосвязь технологических стадий процесса в производстве продукции птицеводства яичного направления

В яичном производстве на одной стадии производятся разные виды продукции, из которой также можно получить множество другого ассортимента, являющегося и готовым продуктом к реализации, и сырьем для дальнейших стадий переработки. Виды продукции представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Продукция, произведённая в птицеводстве яичного направления

Отрасль	Произведённая продукция	Отдельные продукты в точке раздела
Птицеводство яичного направления	Яйцо	Товарное яйцо различных категорий
		Племенное яйцо
		Битое яйцо
	Мясо выбракованных кур	Мясо для переработки
		Кости для переработки
	Помет	Удобрение на поля
Переработка в биогумус		

В отрасли птицеводства яичного направления в одном производственном цикле производится несколько видов продукции: яйцо, помет и мясо выбракованных кур после забоя. В результате из каждого вида полученной продукции после сортировки, раздела и других необходимых действий получают еще несколько продуктов, часть которых реализуется в виде самостоятельного готового продукта (товарное яйцо) или используется в качестве сырья для дальнейшей переработки (битое яйцо).

В птицеводстве яичного направления в процессе комплексного производства выходит основная продукция – яйцо и сопряжённая – тушки при забое. Яйцо имеет относительно высокую продажную цену. Сопряжённая продукция имеет небольшую стоимость из-за низких потребительских качеств аналогичной продукции на рынке.

В связи с этим, комплексные затраты на производство, имеющие отношение к выпуску нескольких наименований продуктов, необходимо распределить между продукцией выпускаемой во время одного производственного цикла относительно какой-либо выбранной базы распределения.

При принятии решения о выделении объектов учета затрат и калькулирования в отдельные группы предприятия должно учитывать специфику учета присущую отрасли. Одновременно, учитывая многообразие производства в каждом регионе России и экономической отрасли, рекомендации по формированию затрат и калькулированию себестоимости продукции должны быть гибкими, позволяющими учитывать специализацию организаций и зональное деление производств.

Необходимо отметить, что птицеводческие предприятия являются комплексными производствами, которые предусматривают комплексное использование сырья, его более глубокую переработку, увеличение объёма выпуск изготавливаемой продукции из единицы исходного сырья и сокращение его отходов, а также потерь на всех стадиях производства и обращения. Комплексное использование сырьевых ресурсов – это основное направление интенсификации производства и важнейший резерв повышения его эффективности.

Переработка сырья в комплексе включает в себя: процессы переработки, когда из единого состава исходного сырья за один технологический цикл одновременно получается несколько разных по составу, потребительским свойствам и назначению самостоятельных продуктов, отвечающих требованиям ГОСТ или ТУ; переработку исходных материалов, при которой вырабатывается несколько продуктов и полностью перерабатываются отходы производства.

Комбинирование предприятий не ограничивается рамками одной отрасли. В настоящее время создаются крупные межотраслевые объединения, в которые входят предприятия разных сфер, скооперированные по признакам совместного использования исходного сырья и отходов производства, инженерных производственных сооружений и других промышленных комплексов вспомогательного назначения. В то же время сочетание производств на отдельном предприятии должно способствовать обеспечению высокого экономического эффекта и по объектам основного назначения.

Необходимо рассматривать, на наш взгляд, птицеводческие предприятия как комплексы с законченным производственным циклом.

Комплексное производство объединяет в себе сельскохозяйственные и промышленные производства, включая переработку мяса и яйца. Сельскохозяйственное производство состоит из процесса выращивания кормов для разведения птицы. К промышленности относится процесс изготовления полуфабрикатов и глубокой переработки полученной продукции. Выращивание птицы находится на границе сельского хозяйства и промышленного производства. Процесс выращивания происходит в промышленных объемах, но выращивается птица (биологический актив), то это относится к сельскохозяйственному производству. В работе будет рассмотрено исчисление себестоимости продукции только одной стадии комплексного производства – производства яиц с одновременным получением побочной продукции, которая в дальнейшем станет сырьем для других стадий комплексного производства.

Согласно нормативным документам [102, с.192], объектами учёта затрат в птицеводстве считаются взрослое стадо, птица на выращивании, а также

инкубатория яиц.

При определении объекта затрат в птицеводстве следует вести учет как всего поголовья, так и отдельных групп с учетом специфики содержания и технологией производства каждой группы. Объекты учёта затрат представлены в таблице 6 [102].

Таблица 6 – Объекты учета затрат на предприятиях с замкнутым циклом производства (на примере птицеводческих предприятий)

Объекты группировки затрат	Состав объектов
Отрасль птицеводства яичной направленности	
1. Суточный молодняк	Молодняк птицы в возрасте одних суток
2. Куры промышленного стада	Птица содержащаяся для производства яйца пищевого
3. Птица от 1 до 60 суток	Птица возрастом от 1 до 60 суток
4. Птица возрастом до 150 дней	Птица возрастом до 150 дней
5. Птица родительского стада	Куры в возрасте от 151 до 180 дней
6. Петухи родительского стада	Петухи
Отрасль птицеводства мясного направления	
1. Суточный молодняк	Птица в возрасте одних суток
2. Молодняк птицы возрастом до 60 дней	Птица возрастом до 60 дней
3. Птица возрастом до 180 дней	Птица до 180 дней
4. Птица возрастом до 210 дней	Птица до 210 дней
5. Цыплята на откорме	Птица в возрасте от 1 до 75 дней
6. Родительское (маточное) стадо	Взрослые куры для воспроизводства поголовья

Сбор производственных затрат по установленным объектам дает предприятиям информационную базу необходимую для калькулирования себестоимости всех видов выпускаемой продукции, расчета показателей безубыточности, маржинального дохода и других данных для проведения анализа.

При этом целью учёта производственных затрат является, определение и регистрация затрат, с помощью которой можно было бы определить (прямым или косвенным способом) к какому производственному объекту они относятся.

Эта цель может быть достигнута, если производственные затраты учитываются по статьям и элементам, объектам производства и местам их потребления.

Объекты учёта затрат зачастую отождествляют с объектами калькулирования, что не совсем верно. Под объектам калькулирования понимаются продукты, полученные в результате деятельности предприятия и его структурных подразделений, то есть произведённые предприятием самостоятельные виды продукции, оказанные услуги, выполненные работы, по каждой из которых рассчитывается себестоимость единицы.

Основой установления перечня объектов калькулирования продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства должны стать:

- отличия потребительских характеристик произведённой продукции;
- технологии производства готовой продукции.

Для предприятий с замкнутым циклом производства при комплексной переработки исходного сырья, существует особенность, согласно которой объекты учёта не отождествляются с объектами калькуляции, следовательно, все аналитические счета в птицеводстве могут иметь не один объект носителей затрат.

Кроме того, на наш взгляд, также необходимо рассмотреть содержание МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», устанавливающих правила ведения учёта таких особых объектов, как биологические активы и сельскохозяйственная продукция, к которым относится птица и продукты, получаемые от нее, а так же отражение данных в отчетности. Порядок учёта, установленный этим стандартом, очень сильно отличается от внутренних правил учёта установленных в данной отрасли.

Данная область деятельности в сельском хозяйстве подразумевает под собой управление объектами, которые в МСФО называются биологические активы («живое» имущество) – к которым относятся животные и растения, а также сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора.

«Биологический актив» понятие, не применяемое в отечественном учёте. МСФО (IAS) 41 даёт определение «сельскохозяйственная продукция» под которой понимается «продукция, собранная с биологических активов предприятия».

Так, например, куры промышленного стада – это биологический актив, а полученное от них яйцо – это продукция сельского хозяйства.

Согласно Стандарту под деятельностью сельскохозяйственного предприятия понимается «управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов».

Биологические активы – это животные и растения, составляющие особый вид ресурсов предприятия, необходимых для извлечения прибыли. Специфика таких активов и возможность получения доходов предприятия предполагают использование специфических измерителей, обусловленных биологическими свойствами, например, способностью размножаться. В МСФО (IAS) 41 отражается, что изменения физических свойств животного или растения в деятельности предприятия сельского хозяйства приводит к увеличению или уменьшению экономических выгод.

В Стандарте даётся определение биотрансформации, согласно которому «Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения» (пункт 5 Стандарта).

Процесс биотрансформации приводит к изменению активов в результате:

- роста (рост поголовья животных и количества культур, а также повышение их продуктивных качеств);
- дегенерации (сокращение поголовья животных и культур, а также снижение их продуктивных качеств);
- воспроизводства (получение дополнительных животных или культур);
- производства сельскохозяйственной продукции, например, яйцо, мясо, молоко и т.д.

Под действия МСФО (IAS) 41 не относятся биотрансформация биологических активов, не управляемых предприятием, и биологические активы, не используемые в сельскохозяйственной деятельности (например, рабочий скот).

Предприятие согласно МСФО признает биологический актив в том случае, если:

- 1) предприятие может контролировать актив в результате событий

прошлого;

2) существует возможность поступления будущих экономических выгод, связанных с активом;

3) себестоимость актива или его стоимость должна быть измеряться с большой точностью.

Право собственности – это доказательство того, что предприятие может контролировать биологический актив.

Будущая экономическая выгода оценивается в соответствии с величиной основных физических факторов.

Таким образом, в международной практике объектом учёта затрат становятся биологические активы предприятия, что не совсем совпадает с объектами учёта затрат, рассмотренными выше в отечественном учёте.

Кроме того, в птицеводстве появляется необходимость в калькулировании себестоимости всех видов изготавливаемых продуктов в одном технологическом этапе: на стадии производства яйца калькулировать не только яйцо, как основной вид выпускаемой продукции, но сопряженную и побочную продукцию (мясо выбракованных кур и помет), чего не происходит на данный момент. В результате этого возникают потребности:

1. Определить критерии отнесения затрат к переменным и постоянным;
2. Обоснованно группировать в учёте постоянные и переменные затраты, а именно отражать их в первичных и сводных учётных документах;
3. Разграничить учёт переменных и постоянных затрат на затратных счетах бухгалтерского учёта;
4. Выделение в учёте дополнительных объектов калькулирования;
5. Приведение объектов к единым единицам измерения;
6. Выбор, разработка и применение способов с целью распределения комплексных затрат по видам изготавливаемой продукции (основной, сопряженной и побочной) на одном этапе предприятия с замкнутым циклом производства;
7. Калькулирование себестоимости всех видов продукции, выпускаемой в одной стадии отрасли.

Специфика птицеводческих предприятий влияет на затраты и калькулирование себестоимости продукции птицеводства. Тем не менее, они не нашли должного отражения в законодательных актах, связанных с учётом комплексных затрат при производстве одновременно нескольких видов продукции и калькулирования себестоимости всех видов выпускаемой продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

Рассмотрев теорию основ учёта затрат и порядок их отражения в организациях замкнутого цикла производств Иркутской области и Республики Бурятия, определим основные отраслевые особенности. Птицеводство не зависит от сезонности производства, а учёт затрат и выход продукции производится равномерно в течение всего года независимо от климата. Исходя из этого, в птицеводстве появляется возможность исчислять себестоимость полученной продукции в заключение технологического процесса или ежемесячно. Период эксплуатации птицы определяется технологическим периодом по группам птицы (молодняк на выращивании, промышленное стадо и т.д.). Учёт затрат производится по каждой отдельной технологической группе ежемесячно или во время перевода птицы из одной технологической группы в другую. При этом необходимо обоснованно относить затраты на виды продукции.

Исходя из вышеперечисленного учёта затрат на производство и отраслевые особенности птицеводства, предопределяется следующая ступень моделирования, на которой в полной мере применяется комплексный подход. Этот подход позволяет рассмотреть общие принципы, цели и концепции управления и находить принципиально новые способы учёта комплексных затрат на производство продукции и калькулирования себестоимости всех видов выпускаемой продукции из каждого производственного цикла на предприятиях с замкнутым циклом производства. При этом в птицеводческой отрасли следует уделять особое внимание проблемам учёта комплексных затрат, лежащие в основе себестоимости продукции и создающие информационную базу для расчётов безубыточности производства, что, в конечном итоге, позволяет увеличивать рентабельность всего производства в целом.

2 РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ В КАЛЬКУЛИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРИ ЗАМКНУТОМ ЦИКЛЕ ПРОИЗВОДСТВА НА ПРИМЕРЕ ПТИЦЕВОДСТВА

2.1 Объекты и единицы калькулирования продукции птицеводства.

В современной экономике целью деятельности всех предприятий является получение максимально возможной прибыли. При таких условиях предприятия могут стабильно работать и развиваться. В связи с этим является актуальным вопросы развития концепции безубыточности деятельности предприятия, как основы для получения как бухгалтерской, так и экономической прибыли.

Для сельскохозяйственных предприятий, согласно нормативных документов, целью расчёта себестоимости получаемой продукции выступает:

- установление безубыточной цены;
- возможность управления за затратами в производстве, во избежание негативного изменения показателя себестоимости;
- определение эффективности использования технологических, агрозоотехнических, организационных процедур по совершенствованию и развитию производства;
- расчет рентабельности (доходности, прибыльности) продукции (выполненных работ, оказанных услуг)» [100, с.133].

Для реализации рекомендаций необходимо, в соответствии с концепцией безубыточности производства, разделить затраты на переменные и постоянные, что на птицеводческих предприятиях не осуществляется.

Кроме того, сказано, что стоимость продукции (работ или услуг) рассчитывается на основе затрат, которые приходятся на соответствующие виды животных, культур, отрасль или производство с учётом выхода продукции (оказанных услуг или объема выполненных работ).

В процессе калькуляции важную роль играет чёткое определение калькуляционных единиц и объектов калькулирования. Правильный выбор этих

элементов позволит производить более точные расчеты себестоимости продукции и обеспечит глубокий и всесторонний анализ деятельности предприятия с целью выявления и мобилизации ресурсов для управления себестоимостью продукции.

Действительно, следует разграничивать понятия «объект калькуляции» и «калькуляционная единица». Учёные-экономисты зачастую отождествляют эти понятия. Несмотря на это И.А. Ламыкин замечает, «...калькуляционная единица является измерителем объема исчисления себестоимости. Она не может характеризовать объект, по которому исчисляется себестоимость, ее экономическое значение, абсолютную величину и место в учётной номенклатуре» [77, с 115]. Такие ученые, как И.И. Поклад, А.Ш. Маргулис, под объектом калькуляции понимают определенный вид продукции [122, с.143; 98, с. 85]. П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич и др. дополняют объекты и отмечают, что к ним относятся также виды выполняемых работ и оказанных услуг, а также их общие группы [15;61]. Согласно мнения А.А. Баширова, под калькуляционным объектом следует понимать продукцию с определенной потребительской стоимостью различной степени готовности продукции. Важно отметить, что не все виды продукции (например, отдельные виды побочных продуктов) находят свое применение и имеют возможность удовлетворять потребности. Несмотря на это, есть необходимость в калькулировании себестоимости продуктов, не имеющих потребительской стоимости, но используемых для других целей [12].

В птицеводстве технология процесса производства заключается в однородном выполнении производственных процессов. Данные процессы не ограничены временными промежутками и протекают постоянно. Исходя из этого для предприятий с замкнутым циклом производства при комплексной переработке сырья, например, для животноводства характерно отсутствие разделения затрат по видам выполненных работ и по технологическим операциям во времени. Разграничение затрат в данной отрасли необходимо проводить по группам животных и видам производств, а также по элементам. Согласно «Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных

организациях» [102] объектом калькулирования себестоимости считаются все продукты, получаемые в отрасли. Согласно, этого нормативного акта, под объектами по которым осуществляется калькулирование производственной стоимости продукции, в такой отрасли, как птицеводство, понимается:

- взрослое стадо птицы – 1 тысяча штук яиц;
- инкубация яиц – 1 тысяча суточных птенчиков;
- молодняк на выращивании – прироста 1 центнера живой массы.

Действующая на птицеводческих предприятиях методика калькулирования себестоимости продукции дает неверные значения её величины. Кроме того, анализ себестоимости производства по половозрастным группам птицы показывает, что невозможно контролировать расход кормов, т.к. это нормативный показатель, а их удельный вес в структуре затрат занимает в среднем от 60 до 70 %. Принимая во внимание тот факт, что кормовые рационы зависят от возраста птицы и целей содержания, то объекты калькулирования в различных отраслях производства необходимо разбить на определенные группы исходя из технологических особенностей производства. Это обосновано тем, что детализация объектов калькуляции позволит проводить контроль и детальный анализ себестоимости продукции птицеводства в разрезе возрастных групп птицы.

В настоящее время крупные специализированные птицеводческие организации ведут учёт и калькулируют стоимость выпущенной продукции отдельно, исходя из технологических особенностей и возраста кур. Например, по курам, содержащимся для забоя, выделяют следующие объекты:

- птицы возрастом до 60 дней;
- птица возрастом до 180 дней;
- птица возрастом до 210 дней.

Также различные кроссы птицы отличаются разным уровнем продуктивности, поэтому зачастую требуются соответствующие условия содержания. В частности, каждому кроссу птицы требуются различные условия содержания для продуктивности. В связи с этим возникает необходимость объединять птицу в группы исходя не только из целей производства и

половозрастных групп, но и используемых кроссов кур.

Для достоверного расчета себестоимости нужно определиться с тем, что будет являться единицей калькулирования. И.А. Басманов считает, что единица калькулирования отражает только часть продукции, которая равна выбранному для калькулирования себестоимости измерителю [11]. В.В. Литвинов утверждает, что калькуляционная единица не способна дать характеристику объекту калькулирования себестоимости, а также определить её экономическую роль, размер и её место в учётной номенклатуре [85]. В экономической литературе выделены такие особенности калькуляционной единицы, как устойчивость по времени и практическая приемлемость для калькуляции продукта, соответствие единицам ценообразования и целям калькулирования, а также возможность использования для целей планирования и управления. Кроме того, калькуляционные единицы должны характеризовать конкретный вид полученной готовой продукции, величину продукции определенного качества и являться одинаковой для калькулирования аналогичной продукции во всех организациях [77]. Проблемы группировки калькуляционных единиц рассматривались в трудах многих учёных-экономистов. Так, Д.А. Ламыкин приводит следующие виды калькуляционных единиц:

- количественные единицы, если от культуры или вида животных получают единственный вид продуктов;
- условно-натуральные, если от одного объекта учета затрат получают множество продуктов и переводят их в сопоставимые единицы измерения для калькулирования (например, в центнер);
- конкретные заказы на производство и изготовление отдельных видов продукции. [76, с. 113].

В.Ф. Палий выделяет единицы калькулирования в следующие группы: натуральные, условно-натуральные, приведенные, эксплуатационные и временные единицы [112].

В.Б. Ивашкевич [61] и Н.П. Кондраков [69] наиболее приемлемыми единицами калькулирования считают натуральные, потому, что они соотносятся с физическими единицами измерения выпускаемой продукции. Но их возможно

применять если в процессе производства от одного объекта учета затрат, какой-либо культуры или группы животных ожидается получение одного вида продукции. Учитывая особенности сельскохозяйственного производства, необходимо отметить, что в процессе производства от каждой отрасли, производственного процесса или стадии производства получают несколько видов продукции (основной, сопряженной и побочной). Полученная продукция не всегда равнозначна, поэтому использование натуральных единиц измерения не всегда возможно. В практической деятельности агропромышленных предприятий зачастую используются условно-натуральные единицы измерения. Полученный объем продукции при применении определенных коэффициентов приводят к общему условному виду и, следовательно, получают себестоимость отдельно взятого продукта.

Следует отметить, что использование единиц калькуляции с учётом качественных характеристик продукции позволит достоверно исчислить себестоимость продукции, произведённой в определенный период, и сопоставлять понесенные затраты с полученными доходами от производства. Калькуляционная единица должна соответствовать характеру отрасли и отвечать целям планирования. Поэтому в сельскохозяйственных предприятиях, мы считаем, необходимо использовать различные калькуляционных единиц по разным признакам. Предъявляемым требованиям отвечает классификация калькуляционных единиц, представленная Р.А. Алборовым и Л.И. Хоружий [4, с. 61]. По мнению этих авторов, калькуляционные единицы в сельском хозяйстве необходимо объединять в группы по следующим основаниям:

- по применяемым единицам измерения (натуральные, трудовые и стоимостные);
- по характеру выполняемых работ (видовые и комплексные);
- по целям калькулирования (хозяйственные – для определения затрат на уровне предприятия, производств, цехов и бригад; народнохозяйственные – для оценки затрат при ценообразовании, контроля, планировании, анализа и расчёта показателей безубыточности производства);

– по тесно связанным технологическим процессам и качеству выпускаемых продуктов (условно и базисно натуральные).

На птицеводческих предприятиях калькуляционные единицы обоснованы «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) в сельскохозяйственных организациях» [102]. Так, в птицеводстве при расчёте себестоимости яиц, полученных от птиц промышленного стада, единицами калькулирования являются 1000 яиц. Для калькулирования себестоимости прироста массы птицы – центнер увеличенной живой массы птиц, а калькуляция себестоимости выведенных птенцов осуществляется на 1000 голов птенцов. В отечественной практике в установленных калькуляционных единицах не нашло отражение качество продукции. Например, основным критерием определения качества пищевых яиц служит их масса и зависит она от множества причин (красса птицы, половозрастной группы, массы птиц, правил и требований содержания и кормления птицы). Полученные пищевые яйца делятся на три категории, исходя из их массы (отборные, первая, вторая).

Следует отметить, что в птицеводстве наряду с натуральными калькуляционными единицами целесообразно использовать хозрасчётные и народнохозяйственные единицы. Применение на практике такой классификации в птицеводстве позволит калькулировать себестоимость каждой единицы продукции произведенной на определенном этапе производства, а также производить расчеты себестоимости по каждому цеху и по предприятию в целом с учётом ее качества. В этой связи можно проводить оценку эффективности деятельности, как в целом организации, так и ее производственных подразделений, проводить расчеты по рентабельности, ценообразованию, а также проводить анализ структуры затрат и эффективность их использования.

Кроме того возникает необходимость при расчете себестоимости в установлении калькуляционного периода. Правильный выбор периода обеспечит своевременность поступления информации и аналитичность общей совокупности информации для того, чтобы обосновать реализацию управленческих задач.

В птицеводстве технологический процесс осуществляется постоянно в течение всего отчетного периода. Отсюда следует, что определение себестоимости продукции одного производственного цикла осуществляется по окончании технологического процесса по всем объектам учета затрат каждый месяц. Следовательно, для выбора периода калькулирования для птицеводческих предприятий лучше применять весь процесс производства продукции, а не только лишь отдельные технологические процессы, как, например, в других отраслях, за определенный временной промежуток (месяц).

Подводя итог всему вышесказанному, предлагаем следующую номенклатуру объектов калькуляции и калькуляционных единиц, представленных в таблице 7.

Таблица 7 – Перечень объектов калькуляции и калькуляционных единиц на предприятиях с замкнутым циклом производства (на примере птицеводческих предприятий)

Объект учета затрат	Калькуляционный объект	Единицы калькулирования
Промышленное стадо	Пищевые яйца	тысяча штук яиц различных категорий (Отборного, высшего, первой, второй и третьей категории)
	увеличение живой массы птицы	центнер живой массы
Родительское стадо	яйцо племенное	тысяча штук яйца племенного
	яйцо пищевое	тысяча штук яиц различных категорий (Отборного, высшего, первой, второй и третьей категории)
Инкубация	Молодняк суточных птенцов	Тысяча суточных птенцов
Птица в возрасте до 60суток	увеличение живой массы птицы	центнер живой массы
Птица в возрасте до 180 суток	увеличение живой массы птицы	центнер живой массы
Птица в возрасте до 210 суток	увеличение живой массы птицы	центнер живой массы
	яйцо пищевое	тысяча штук яиц различных категорий (Отборного, высшего, первой, второй и третьей категории)
Бройлеры в возрасте до 75 суток	увеличение живой массы птицы	центнер живой массы

Рекомендуемый перечень объектов калькуляции и калькуляционных единиц необходим для формирования информационной базы в целях проведения расчетов по безубыточности производства, анализа и в конечном итоге для эффективного управления предприятием.

Предлагаемая номенклатура отличается от действующей тем, что включает в свой состав сопряженную продукцию, а калькуляционные единицы определяются с точки зрения качества полученных объектов, поскольку представляет собой ценообразующий фактор на потребительском рынке.

Следует отметить, что в качестве промежуточной калькуляционной единицы в птицеводстве целесообразно использовать 1 ц кормовых единиц.

Основным параметром, который характеризует в полном объеме эффективность производства, является показатель рентабельности, который рассматривает соотношение прибыли (положительного финансового результата) к сумме всех затрат (полной себестоимости). Точно оценить эффективность производственной деятельности можно лишь при изучении этих двух параметров.

Строго обоснованное научными разработками калькулирование себестоимости продукции для эффективного управления деятельностью предприятия очень важно. Калькуляция служит основой для расчета рентабельности и безубыточности производства, и применяется для проведения анализа работы предприятия. В процессе своей деятельности перед управленческим персоналом аграрных предприятий стоят разные задачи, для решения которых им дано право применения различных методов учёта затрат и калькулирования себестоимости различных видов продукции, получаемых в одной стадии производства.

Основная цель калькулирования себестоимости продукции – снабжение аппарата управления данными, на основе которых будут приняты эффективные управленческие решения для развития предприятия, производства и для

обеспечения его финансовой устойчивости при производстве различных видов выпускаемой продукции в одном производственном цикле. На выбор методов калькулирования себестоимости продукции влияют цели, которые аппарат управления поставил перед производством, а точнее:

- для контроля рентабельности выпущенной продукции или деятельности отдельных хозрасчетных подразделений;
- для выявления влияния себестоимости продукции на итоговые финансовые результаты предприятия и его отдельных подразделений;
- для определения цены реализации для всех видов выпускаемой продукции, а также для определения внутренних трансфертных цен и т.д.

Полнота, достоверность и своевременность поступления данных об производственных издержках в аппарат управления определяют эффективность функционирования предприятия в целом.

В соответствии с отраслевой инструкцией продукция сельского хозяйства подразделяется на основную, сопряженную и побочную. Несмотря на это, в методических рекомендациях по учёту затрат в отрасли птицеводств выделяют только основной и побочный вид продукции. На основании данного документа сопряженный вид продукции в данной отрасли в самостоятельный объект калькулирования не выделяют. Виды выпускаемой продукции представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Основные виды выпускаемой продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства (на примере птицеводческих предприятий)

Технологическая группа	Основная	Побочная
Взрослое родительское стадо	племенное яйцо	помет, пух, перо, товарное яйцо
Цех инкубации	суточный молодняк	меланжное яйцо, забитые суточные петушки
Молодняк на выращивании	прирост живой массы	помет, пух, перо, товарное яйцо
	живая масса	помет, пух, перо, товарное яйцо
Промышленное стадо кур-несушек	яйцо пищевое	помет, пух, перо, битое яйцо

Мы считаем, что представленные виды побочных продуктов обоснованно недостаточно, так как следует уточнить разграничение продукции на побочную и сопряженную. Таким образом, товарное яйцо, которое получено от содержания родительского стада и от молодняка, выращенного для реализации, необходимо включать в группу продукции являющейся сопряженной. Данная продукция может быть реализована предприятиями на потребительском рынке как товар, следовательно, она является объектами калькуляции. На сегодняшний день в птицеводческих организациях исчисление себестоимости одного центнера прироста живой массы ведётся посредством суммирования затрат по содержанию молодняка птицы и стоимости суточных цыплят за исключением стоимости побочной продукции по ценам возможной продажи. Данная методика исчисления себестоимости регламентируется «Методическими рекомендациями». Утвержденная методика исчисления себестоимости птицеводческой продукции дискуссионна, так как в результате исключения сопряженной продукции, как объекта калькулирования, стоимость основных видов выпускаемой продукции завышается.

С точки зрения экономического эффекта виды выпускаемой продукции не равны. Основной считают продукцию, для выпуска которой ведётся данное производство. Продукция, производимая одновременно с основной в едином производственном процессе, считается сопряженной продукцией и имеет большое значение для субъекта хозяйствования. В результате производства основной продукции неизбежно вырабатывается побочная продукция. Побочная продукция имеет небольшое значение в производственном процессе, а также низкую ценность.

С точки зрения В.Г. Линника [83, с.121], разделение выпущенной продукции на основную и сопряженную зависит от того, на чём специализируется предприятие. На наш взгляд, в рамках управленческой системы предприятия могут сами определять виды и структуру всех видов выпускаемой продукции. Мы считаем, что полученное пищевое яйцо от родительского стада и от молодняка находящегося на выращивании и откорме, необходимо приходить как

сопряженную продукцию. По учетным группам «Промышленное стадо» и «Родительское стадо» полученный предприятием прирост живой массы, может рассматриваться также как сопряженная продукция.

Учитывая технологические особенности птицеводческого производства, которое занимается яичным направлением, часть птицы основного промышленного и родительского стада подлежит выбраковке и забою. В отличие от других отраслей животноводства в птицеводстве себестоимость основной продукции (яиц) включает в себя разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее продажи. Например, такая практика применяется на СХОАО «Белореченское», где результат от реализации выбракованных кур относится на финансовый результат от продажи яиц. Таким образом, первоначальные затраты по выращиванию кур-несушек не возмещаются, а разница между стоимостью выбракованных кур по балансу и фактической выручкой включается в затраты при исчислении себестоимости яиц. По нашему мнению, такая методика учёта и калькулирования ведет к искажению финансового результата птицеводческого предприятия. В данном случае, вследствие искажения финансового результата показатель уровня рентабельности не будет отражать реальной картины. В сложившейся ситуации прирост живой массы выбракованных кур-несушек целесообразно считать не побочной, а сопряженной продукцией. По ней также целесообразно рассчитывать себестоимость и обособленно определять финансовый результат. Предложенные виды продукции представлены в таблице 9.

На наш взгляд, специализация предприятия не должна влиять на структуру калькуляционных объектов. Для эффективности работы, осуществления контроля и проведения анализа возникает необходимость детализировать объекты калькуляции по технологическим процессам производства.

Следует отметить, что отнесение видов продукции в ту или иную группу имеет принципиальное значение, так как оно оказывает прямое влияние на показатель себестоимости птицеводческой продукции.

Таблица 9 – Виды основной, побочной и сопряженной продукции в птицеводстве (предлагаемая номенклатура выделенная курсивом)

Технологическая группа	Основная продукция	Сопряженная продукция	Побочная продукция
Родительское стадо	племенное яйцо	<i>товарное яйцо</i>	помет, пух, перо
		<i>прирост живой массы выбракованных кур</i>	
Цех инкубации	суточный молодняк	–	меланжное яйцо, забитые суточные петушки
Выращивание молодняка	прирост живой массы	<i>товарное яйцо</i>	пух, перо, помет
	живая масса		
Промышленное стадо кур-несушек	яйцо пищевое	<i>прирост живой массы выбракованных кур</i>	пух, перо, помет, битое яйцо

Общая сумма затрат по отдельным объектам учёта формируется с помощью суммирования как прямых затрат, к которым непосредственно относятся на соответствующие культуры, виды животных и виды промышленных и прочих производств, так и затрат, которые с помощью предусмотренных способов и приёмов распределяются в конце отчетного периода [102].

Мы исследовали группировки затрат и исчисление себестоимости птицеводческой продукции яичного направления в СХОАО «Белореченское» и сделали вывод, что на данном предприятии и устанавливается плановый уровень цены, соответствующей 25 % рентабельности, но он не всегда соответствует цене реализации, поскольку на неё влияют различные факторы, в частности, конъюнктура, сложившаяся на рынке. Кроме того, на исследуемом предприятии нет разграничения затрат на переменные и постоянные, а только разграничиваются затраты, которые входят в производственную себестоимость и полную, что не ограничивает проведение анализа безубыточности со всеми вытекающими последствиями.

Технологический процесс производства в животноводстве характеризуется однородностью выполняемых операций. Эти операции не разграничены строго по времени и протекают непрерывно. Следовательно, для животноводства

характерно отсутствие чётко выраженного разделения затрат во времени по видам работ и по отдельным операциям. Разграничение затрат в этом случае должно обеспечиваться по основным видам производств и группам животных, а также по основным видам затрат. Согласно методическим рекомендациям по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве, объектами исчисления себестоимости в животноводстве являются все виды продукции по каждому виду животных. В отрасли птицеводства, согласно методическим рекомендациям, за объекты исчисления себестоимости принимаются:

- по взрослому промышленному стаду – яйцо пищевое;
- по родительскому стаду – племенные яйца;
- по инкубации – суточный молодняк;
- по цеху выращивания молодняка – прирост живой массы и живая масса молодняка. [102, с.192].

Следует отметить, что отнесение видов продукции к той или иной группе считается принципиальным моментом, так как это оказывает влияние на методику исчисления себестоимости продукции птицеводства.

Согласно указанным выше рекомендациям, себестоимость продукции рассчитывается в разрезе технологических групп. По учётным группам «Взрослые куры родительского стада» и «Взрослые куры промышленного стада яичного направления» исчисление себестоимости 1000 яиц производится исходя из затрат на содержание соответствующей учётной группы, не включая стоимость побочной продукции по ценам возможной реализации (не беря в расчёт фактическую стоимость). В таблице 10 отражён порядок калькулирования себестоимости продукции.

Все произведенные хозяйством затраты включаются в себестоимость только основных видов продукции, что искажает реальную ситуацию, сложившуюся на предприятии на определенный момент.

Таблица 10 – Традиционный метод калькулирования себестоимости основной продукции по промышленному стаду кур в СХОАО «Белореченское» за 2014 год

Показатель	Факт
Выход продукции, тыс. штук	474281
Побочная продукция, тыс. руб.	110462
Затраты на производство продукции, тыс. руб. в т.ч.	1593915
-оплата труда с отчислениями на соц. нужды, тыс. руб.	44494
-корма, тыс. руб.	598337
-содержание основных средств, тыс. руб.	217700
-работы и услуги, тыс. руб.	326600
-организация производства и управления, тыс. руб.	368674
-прочие затраты, тыс. руб.	3810
Себестоимость 1 десятка яиц, руб.	31,28

По нашему мнению, система калькулирования себестоимости птицеводческой продукции должна быть сбалансированной и универсальной. В каждом конкретном хозяйствующем субъекте, в зависимости от потребности в информации для целей управления, целесообразно исчислять себестоимость как основной и побочной, так и сопряженной продукции.

В связи с этим оптимизацию процесса калькулирования целесообразно осуществлять по следующим основным направлениям:

- разделение затрат на постоянные и переменные;
- совершенствование методик распределения переменных и постоянных затрат на все виды выпускаемой продукции (основную, сопряженную и побочную);
- установление (уточнение) базы пропорционально которой будут распределены постоянные и переменные затраты по различным сегментам предприятия (центров ответственности, структурным подразделениям и предприятия в целом).

2.2 Распределение переменных затрат на основную и сопряженную продукцию птицеводства

Большое значение для правильной организации учёта затрат имеет их научно обоснованная классификация. В себестоимость продукции включаются различные виды затрат, которые неодинаковы по своему значению. Некоторые из этих затрат непосредственно связаны с изготовлением продукции (работ и услуг), другие – с организацией производства и управлением предприятием, третьи не имеют непосредственной связи с производством, но необходимы например, для возможности осуществлять воспроизводство рабочей силы и т.д. Такое разнообразие затрат требует их упорядочивания и определенной систематизации. Данная цель достигается путем классификации затрат, которая предусматривает разделение их на классы или группы в соответствии с определенными общими признаками. Классификация затрат на производство по тем или иным признакам служит основой организации учёта затрат, калькулирования себестоимости продукции, контроля и анализа себестоимости продукции (работ и услуг).

В «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» рассматриваются самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам: по экономическому содержанию; по роли (участию) в процессе производства; по отношению к производственному (технологическому) процессу; по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции; по элементам затрат; по статьям калькуляции; по отношению к объёму производства; по периодичности возникновения; по местам возникновения и центрам ответственности; по периодам отнесения на себестоимость продукции; по отношению к готовому продукту и т.д. [102].

В соответствии с особенностями технологий производства на предприятиях АПК выпускают во время одного технологического цикла несколько видов продукции (основная, сопряженная и побочная). Калькулированию чаще всего

подлежит основная продукция, реже – сопряженная и совсем не рассчитывается себестоимость побочной продукции, что, на наш взгляд, не совсем обосновано, т.к. любая продукция может быть либо реализована, либо служить сырьем для дальнейших стадий производства. В связи с этим появляется необходимость калькулировать себестоимость всех видов продуктов, выпускаемых во время одного производственного цикла.

Для того, чтобы рассчитать себестоимость продукции птицеводства мы рассматриваем только деление затрат по отношению к количеству произведённой продукции на постоянные и переменные.

На рисунке 9 представлена структура затрат в СХОАО «Белореченское».

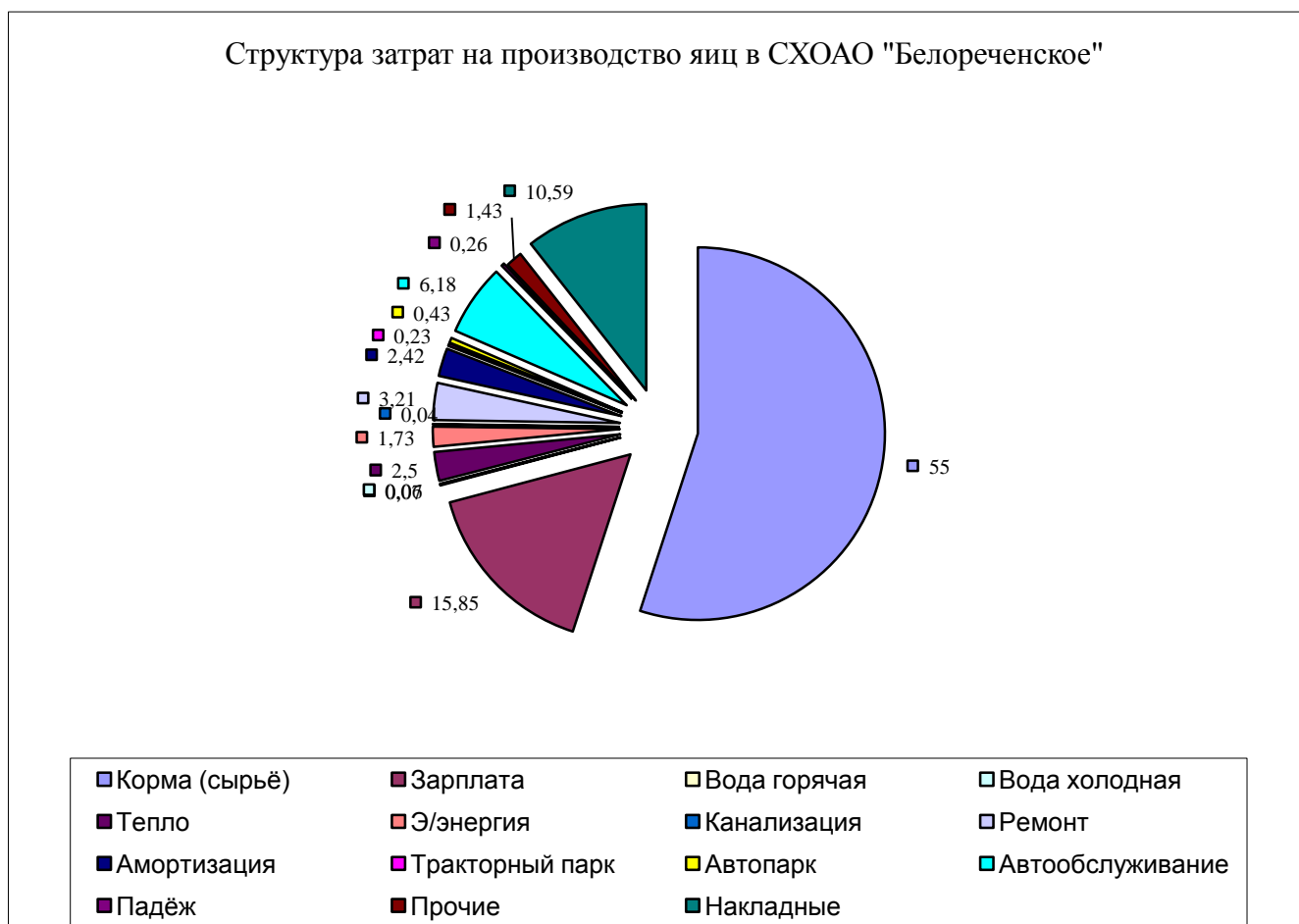


Рисунок 9 – Структура затрат на производство яиц в СХОАО «Белореченское»

В предприятиях замкнутого цикла производства в одной стадии получают разные наименования продукции, являющиеся неоднородны по своему составу.

Так как в основную часть затрат входят переменные затраты (70%), то их необходимо распределять в первую очередь и, по нашему мнению, пропорционально количеству произведённой продукции. Количество продуктов можно измерить разными показателями. Мы предлагаем в качестве базы распределения использовать массу выпускаемой продукции за один и то же время.

Переменные затраты, относимые на i -ый вид продукции (VC_i), предлагается определять следующим образом:

$$VC_i = c_i VC, i = \overline{1, m} \quad (1)$$

где c_i – коэффициент (доля переменных затрат, относимая на i -ый вид продукции);

VC – общая сумма переменных затрат.

Коэффициенты c_i рассчитывается по формуле

$$c_i = \frac{M_i}{\sum_{i=1}^m M_i}, i = \overline{1, m} \quad (2)$$

где M_i – масса в килограммах i – го продукта.

Тогда для VC_i будем иметь:

$$VC_i = VC \frac{M_i}{\sum_{i=1}^m M_i}, i = \overline{1, m} \quad (3)$$

А для удельных переменных затрат:

$$VC^l_i = \frac{VC_i}{M_i} = \frac{VC}{\sum_{i=1}^m M_i}, i = \overline{1, m} \quad (4)$$

где VC^l_i – удельные переменные затраты на i -ый вид продукта.

Примеры расчётов по предложенному методу были апробированы на предприятиях птицеводства Иркутской области и Республики Бурятия

Для расчёта среднего количества яиц в 1 килограмме $\overline{m_x}$ следует учесть категории яиц и их выход в процентном соотношении v_i :

$$\bar{m}_я = \sum_{i=1}^n \frac{v_i k_i}{100}, \quad (5)$$

где n – количество категорий яиц;

k_i – количество штук яиц каждой категории в 1 кг.

Рассчитаем теперь массу полученных яиц за анализируемый период:

$$M_я = \frac{\Pi_я}{\bar{m}_я}, \quad (6)$$

где $\Pi_я$ – количество яиц в штуках за период.

Вес одного десятка яиц разных категорий представлен в таблице 11.

Таблица 11 – Вес одного десятка яиц

Категория	Вес десятка, гр.	Количество штук в килограмме
Высшая категория	750 и более	Ок. 14
Отборное	650-749,9	14-15
Первая	550-649,9	15-18
Вторая	450-549,9	18-22
Третья	350-449,9	22-28

Поскольку в птицеводческих предприятиях затраты на производство яиц по различным категориям не распределяются, т.к. учитывается общее количество произведённой продукции, в расчётах целесообразно использовать среднюю величину количества штук в килограмме по формуле (1). И для определения массы одного десятка яиц в килограмме полученное количество яиц в рассматриваемом периоде следует разделить на $\bar{m}_я$.

Тогда переменные затраты, отнесенные на яйцо ($Z_{пер.я}$) и мясо выбракованных кур ($Z_{пер.м}$), определяются так:

$$Z_{V_я} = c_я Z_v, i = \overline{1, m}, \quad (7)$$

$$Z_{V_м} = c_м Z_v, i = \overline{1, m}, \quad (8)$$

где Z_v – общая сумма переменных затрат;

$c_я$ – коэффициент распределения затрат на яйцо;

$c_м$ – коэффициент распределения затрат на мясо выбракованных кур.

При этом коэффициент распределения затрат на яйцо и мясо выбракованных кур определяется следующим образом:

$$C_{я} = \frac{M_{я}}{M_{я} + M_{м}}, \quad (9)$$

$$C_{м} = \frac{M_{м}}{M_{я} + M_{м}}, \quad (10)$$

Преобразуя приведенные выражения, получим:

$$Zv_{я} = \frac{ZvM_{я}}{M_{я} + M_{м}}, \quad (11),$$

$$Zv_{м} = \frac{ZvM_{м}}{M_{я} + M_{м}}, \quad (12).$$

А определение удельных переменных затрат по рассматриваемым видам продукции следует рассчитывать следующим образом:

$$Z^1v_{я} = \frac{Zv_{я}}{M_{я}} = \frac{ZvM_{я}}{(M_{я} + M_{м})M_{я}} = \frac{Zv}{M_{я} + M_{м}}, \quad (13)$$

$$Z^1v_{м} = \frac{Zv_{м}}{M_{м}} = \frac{ZvM_{м}}{(M_{я} + M_{м})M_{м}} = \frac{Zv}{M_{я} + M_{м}}, \quad (14)$$

где $Z^1v_{м}$ – удельные переменные затраты по мясу;

$Z^1v_{я}$ – удельные переменные затраты по яйцу.

Как видно из формул (13) и (14), значения $Z^1v_{м}$ и $Z^1v_{я}$, выраженные в единицах массы, численно равны друг другу.

Примеры результатов расчётов по предложенному методу были апробированы на предприятиях птицеводческой направленности в Иркутской области и Республики Бурятия - таблица 12.

Таблица 12 – Распределение переменных затрат пропорционально массе выпускаемой продукции, за 2014 год.

Предприятия	Переменные затраты, тыс. руб.	Производство яйца, тыс. шт.	Масса мяса, тыс. кг	Масса яйца, тыс. кг	Переменные затраты яйцо, тыс. руб.	Переменные затраты мясо, тыс. руб.	Удельные переменные затраты, рассчитанные на 1 кг	Удельные переменные затраты, рассчитанные на 1 десяток.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика»	134917	47571	221,2	2503,74	123964,95	10952,05	49,51	26,1
СПК «Окинский»	409389	230514	1104,8	12132,32	375220,46	34168,54	30,93	16,3
СХОАО «Белореченское»	803361	575491	2408,5	30289,00	744185,38	59175,62	24,57	12,9

В соответствии с нашей концепцией коэффициенты распределения переменных затрат следует рассчитать по нижеприведенным формулам (9) и (10).

Проведем расчет по данным таблицы 5 за 2014 год:

$$C_{\text{я}} = \frac{30289,00}{2408,5 + 30289,00} = 0,93 ,$$

$$C_{\text{м}} = \frac{2408,5}{2408,5 + 30289,00} = 0,07 .$$

Таким образом, согласно нашему способу распределения затрат, 93 % переменных затрат следует отнести на производство яйца пищевого и 7 % – на стоимость выбракованных кур. В свою очередь, затраты распределяются согласно формул (11) и (12) следующим образом:

$$Z_{\text{в}_\text{я}} = 803361 * 0,93 = 744185,38 \text{ руб.},$$

$$Z_{\text{в}_\text{м}} = 803361 * 0,07 = 59175,62 \text{ руб.}$$

Далее для $Z^1_{\text{в}_\text{м}}$ и $Z^1_{\text{в}_\text{я}}$ имеем:

$$Z^1_{\text{в}_\text{я}} = \frac{744185,38}{30289,00} = 24,57 ,$$

$$Z^1_{\text{в}_\text{м}} = \frac{59175,62}{2408,50} = 24,57 .$$

Произведённые нами расчеты показывают, что удельные переменные затраты, рассчитанные на единицу массы в килограммах, отнесенные на основную и сопряженную продукцию, равны друг другу. Это является следствием предложенного способа распределения.

Полученные результаты характеризуют удельные переменные затраты на единицу массы яиц и кур, что не является традиционным при расчёте себестоимости продукции птицеводства. Поэтому удельные переменные затраты для мяса выбракованных кур целесообразно оставить без изменения, а для яиц – перевести в общепринятое измерение на количество единиц продукции в штуках по следующей формуле: $УПЗ_{\text{я}}/\overline{m_{\text{я}}}$. Результаты расчёта представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Удельные переменные затраты по яйцу пищевому, руб.

Предприятия	Удельные переменные затраты, рассчитанные на 1 кг	Удельные переменные затраты, рассчитанные на 1 десяток.
ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика»	49,51	26,1
СПК «Окинский»	30,93	16,3
СХОАО «Белореченское»	24,57	12,9

Применение на птицеводческих предприятиях способа распределения переменных затрат, который мы предлагаем, позволит рассчитать маржинальный доход. Тем самым поможет создавать информационную базу для расчётов параметров безубыточности производства, а также отслеживать структуру формирования затрат для дальнейших расчётов по тем видам продукции, которые могут стать сырьем для производства другого вида продукции. Таким образом, результаты расчётов позволяют снять неопределенность при исчислении себестоимости основной и сопряженной продукции, как самостоятельных продуктов, готовых к реализации, так и в качестве исходного сырья для дальнейшей переработки.

2.3 Распределение постоянных затрат и исчисление себестоимости продукции птицеводства

В процессе калькуляции одним из ключевых моментов является чёткое обоснование объектов калькулирования, калькуляционных единиц и методов калькуляции. Правильный выбор этих элементов системы калькулирования себестоимости продукции обеспечит точное исчисление себестоимости продукции, глубокий и всесторонний анализ деятельности предприятия для выявления и мобилизации резервов снижения себестоимости.

В птицеводстве, в соответствии с методическими рекомендациями, объектами исчисления себестоимости продукции являются:

- по взрослому промышленному стаду – яйцо пищевое;
- по родительскому стаду – племенные яйца;

- по инкубации – суточный молодняк;
- по цеху выращивания молодняка – прирост живой массы и живая масса молодняка.

В настоящее время крупные специализированные птицеводческие предприятия ведут учёт и калькулируют себестоимость продукции отдельно по возрастным и технологическим группам птицы. В частности, по курам яичного направления выделяются следующие группы:

- суточный молодняк в возрасте до 60 дней;
- молодняк в возрасте от 60 до 150 дней;
- куры родительского стада;
- промышленное стада кур.

В настоящее время для птицеводческих предприятий калькуляционные единицы приведены в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [53]. Так, в птицеводстве при расчёте себестоимости яиц по промышленному стаду кур калькуляционной единицей считается 1000 штук яиц. При расчёте себестоимости прироста живой массы – один центнер прироста живой массы, а при расчете себестоимости суточных птенцов – 1000 голов птенцов. В отечественной практике в установленных калькуляционных единицах не нашло отражение качество продукции. Например, основной качественной характеристикой пищевых яиц является их масса, которая зависит от множества факторов (порода, возраст, масса птицы, условия содержания и кормления). В зависимости от массы яйцо делятся на пять категорий (высшая, отборная, первая, вторая и третья).

Научно обоснованное исчисление себестоимости продукции имеет большое значение. Калькуляция – важнейший базовый инструмент для определения рентабельности и эффективности производства. Кроме того, она используется для анализа себестоимости продукции. В целях решения различных управленческих задач сельскохозяйственные предприятия должны самостоятельно выбирать различные способы распределения затрат и исчислять себестоимость продукции.

Полнота, достоверность и своевременность информации о затратах на производство продукции, поступающей в аппарат управления, влияет на принятие решения и, в конечном счёте, определяет эффективность функционирования предприятия в целом.

Для исчисления себестоимости 1000 яиц, полученных от группы «Взрослые куры промышленного стада яичного направления», расчёт выполняется, исходя из затрат на содержание соответствующей учётной группы за вычетом стоимости побочной продукции по ценам возможной реализации.

Такой подход ведёт к тому, что все затраты, произведённые хозяйством, включаются в себестоимость только основных видов продукции, что искажает информацию о себестоимости сопряженной и побочной продукции.

По нашему мнению, при исчислении себестоимости продукции затраты необходимо распределять на постоянные и переменные. Приступим к рассмотрению переменных затрат и их распределению по видам продукции в птицеводстве в соответствии с нашей концепцией.

Процедура эта неоднозначная. В зависимости от выбранного способа величина себестоимости может колебаться в широком диапазоне. В «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» [99] предложены такие приёмы и способы:

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

Распределение постоянных затрат можно производить разными способами. Применяя различные способы распределения постоянных затрат, выпускаемая

продукция может оказаться как убыточной, так и прибыльной. При распределении постоянных затрат по видам выпускаемой продукции в соответствии с нашей концепцией следует проверить применимость тех или иных способов в каждом конкретном случае. Для научного обоснования применимости различных способов распределения постоянных затрат по видам выпускаемой продукции необходимо соблюдать ряд условий. Условия, при которых применимы базы распределения постоянных затрат по видам выпускаемой продукции, а также соответствующие формулы расчёта приведены в таблице 14.

Таблица 14 – Условия, при которых применимы базы распределения постоянных затрат по видам выпускаемой продукции

База распределения	При указанных условиях	Расчетная формула
Переменные затраты	$\frac{P_i - VC_i}{VC_i} \geq \frac{FC}{\sum VC_i K_i}$	$FC_i = q_i FC = \frac{VC_i K_i FC}{\sum_{i=1}^m VC_i K_i}$
Доходы от продаж	$\frac{P_i - VC_i}{P_i} \geq \frac{FC}{\sum P_i K_i}$	$FC_i = q_i FC = \frac{P_i K_i FC}{\sum_{i=1}^m P_i K_i}$
Маржинальный доход	$P_i - VC_i \geq 0$	$FC_i = q_i FC = \frac{K_i (P_i - VC_i) FC}{\sum_{i=1}^m (P_i - VC_i) K_i}, i = \overline{1, n}$
Удельный маржинальный доход	$K_i \geq \frac{FC}{\sum (P_i - VC_i)}$	$FC_i = q_i FC = \frac{(P_i - VC_i) FC}{\sum_{i=1}^m (P_i - VC_i)}$
Пропорционально количеству произведенной продукции	$P_i - VC_i \geq \frac{FC}{\sum K_i}$	$FC_i = q_i FC = \frac{K_i FC}{\sum K_i}$
Пропорционально цене произведенной продукции	$\frac{FC}{\sum P_i} \leq \frac{K_i (P_i - VC_i)}{P_i}$	$FC_i = q_i FC = \frac{P_i FC}{\sum P_i}$

Можно сказать, что, применяя различные способы распределения постоянных затрат, выпускаемая продукция может оказаться как убыточной, так и прибыльной. Приведем пример из опубликованной монографии [109].

Приведённый пример показывает, что только распределение затрат пропорционально маргинальному доходу даёт точные результаты при расчёте

себестоимости выпускаемых видов продукции.

Научным обоснованием предложенного способа распределения постоянных затрат пропорционально маргинальному доходу является сформулированная и доказанная теорема С.С. Ованесяна, [109].

«Если предприятие в целом рентабельно, и величина удельного маржинального дохода по всем видам продукции неотрицательна, то распределение постоянных затрат пропорционально маргинальному доходу приводит к безубыточности всех видов выпускаемой продукции».

Допустим, что предприятие в целом рентабельно. В этом случае для него будет справедливо следующее равенство:

$$\sum_{i=1}^m V_i = \sum_{i=1}^m Z_i + \sum_{i=1}^m Q_i, \quad (15)$$

где V_i – выручка от реализации i -го вида продукции в количестве n_i по цене C_i , Z_i – суммарные затраты на производство продукции в количестве n_i , Q_i – сумма прибыли (убытков) от производства и реализации продукции в количестве n_i .

Слагаемые формулы (11) можно представить так:

$$V_i = n_i C_i, i = \overline{1, m}, \quad (16)$$

$$Z_i = Zc_i + Zv_i n_i, i = \overline{1, m}, \quad (17)$$

$$Q_i = P_i n_i, i = \overline{1, m}, \quad (18)$$

В формуле (13) Zc_i – сумма постоянных затрат, отнесенная на себестоимость всего количества i -го вида продукции, а Zv_i – удельные переменные затраты. В формуле (14) P_i – удельная прибыль или убыток.

Тогда основное равенство (11) можно представить следующим образом:

$$\sum_{i=1}^m C_i n_i = \sum_{i=1}^m (Zc_i + Zv_i n_i) + \sum_{i=1}^m P_i n_i, \quad (19)$$

Отметим, что

$$\sum_{i=1}^m Zc_i = Zc, \quad (20)$$

т.е. вне зависимости от способа распределения постоянных затрат по видам продукции, их сумма всегда должна равняться общей величине, зафиксированной

в бухгалтерской отчётности. Обратимся теперь к формуле расчета себестоимости i -го вида продукции. Переменные расходы $Zv_i n_i$ определяются однозначно, т.к. удельные переменные затраты имеют адресное значение, являются нормативными и документально подтвержденными. Сложнее с постоянными затратами Zc_i , величина которых зависит от способа распределения. При разных способах они будут разными и, следовательно, будут активно влиять на величину себестоимости.

Формула (5) с учётом (6) получит следующий вид:

$$\sum_{i=1}^m C_i n_i = Z_c + \sum Zv_i n_i + \sum_{i=1}^m P_i n_i \quad (21),$$

или

$$\sum_{i=1}^m C_i n_i - \sum_{i=1}^m Zv_i n_i = Z_c + \sum_{i=1}^m P_i n_i \quad (22).$$

В левой части формулы (18) представлен маржинальный доход, который согласно условию теоремы (предприятие в целом рентабельно) строго больше постоянных затрат, т.е.

$$Z_c < \sum_{i=1}^m (C_i n_i - Zv_i n_i) . \quad (23)$$

Теперь представим балансовое соотношение между ценой, затратами, количеством продукции и удельной прибылью или убытком.

$$C_i = \frac{Zc_i}{n_i} + Zv_i + P_i, \quad i = \overline{1, m} . \quad (24)$$

В формуле (20) предполагается, что величина P_i может быть положительной, отрицательной и равной нулю. Положительная, если цена превосходит затраты, отрицательная – в обратном случае, равна нулю – при равенстве цены и себестоимости. Теперь докажем, что если постоянные затраты распределять пропорционально маржинальному доходу, то удельная прибыль будет неотрицательной. В формуле (20) только одна величина управляемая – это постоянные затраты, отнесенные на каждый вид продукции. Распределим их по предложенному способу.

Коэффициенты пропорциональности c_i согласно условиям теоремы

рассчитываются так:

$$c_i = \frac{Ц_i n_i - Zv_i n_i}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)}, \quad i = \overline{1, m}, \quad (25)$$

величина постоянных затрат, отнесенная на i -вид продукции, составит

$$Zc_i = c_i Z_c = \frac{n_i (Ц_i - Zv_i) Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)}, \quad i = \overline{1, m}. \quad (26)$$

Подставим формулу (22) в (20) и после сокращения на n_i получим

$$Ц_i = (Ц_i - Zv_i) \frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)} + Zv_i + P_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (27).$$

Приведем формулу (23) к виду (24):

$$(Ц_i - Zv_i) - (Ц_i - Zv_i) \frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)} = P_i, \quad i = \overline{1, m}, \quad (28)$$

или
$$(Ц_i - Zv_i) \left[1 - \frac{Z_c}{\sum_{i=1}^m (Ц_i n_i - Zv_i n_i)} \right] = P_i, \quad i = \overline{1, m}. \quad (29)$$

Анализ формулы (19) показывает, что выражение в квадратных скобках – строго положительное число, что вытекает из условия (23), а удельный маржинальный доход $(Ц_i - Zv_i)$, согласно условиям теоремы, неотрицателен. Следовательно, произведение неотрицательного числа на положительное даёт неотрицательное число, то есть удельная прибыль P_i в правой части формулы (25) это неотрицательное число, что и требовалось доказать. [Приложение Е].

В результате исследований установлено, что оптимальным способом распределения постоянных затрат является способ распределения затрат пропорционально маржинальному доходу по нижеприведённым формулам.

$$q_i = \frac{MD_i}{\sum MD_i}, \quad i = \overline{1, m} \quad (30)$$

где MD_i – маржинальный доход от i -ой продукции.

$$MD_i = (P_i - VC^1_i) K_i, \quad i = \overline{1, m} \quad (31)$$

$$FC_i = q_i FC = \frac{MD_i}{\sum MD_i} FC \quad (32)$$

$$FC_i = \frac{K_i(P_i - VC^1_i)FC}{\sum K_i(P_i - VC^1_i)} \quad (33)$$

где q_i – коэффициент (доля постоянных затрат, относимая на i -ый вид продукции);

K_i – количество произведенной i -ой продукции;

FC_i – постоянные затраты, отнесенные на i -й вид продукции;

P_i – цена единицы i -ой продукции.

Данная методика апробирована на птицеводческих предприятиях Иркутской области и Республики Бурятия. Исходные данные и итоги распределения постоянных затрат по предложенному способу представлены в таблице 15.

Таблица 15 – Распределение постоянных затрат пропорционально маржинальному доходу, за 2014 год, тыс. руб.

Предприятия	Затраты общие	Затраты переменные	Затраты постоянные	Маржинальный доход, яйцо	Маржинальный доход, мясо	Затраты постоянные на яйцо	Затраты постоянные на мясо
1	2	3	4	5	6	7	8
ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика»	151066	134917	16149	57280,56	107,95	16118,62	30,38
СПК «Окинский»	552914	409389	143525	333771,23	15547,46	137137,00	6388,00
СХОАО «Белореченское»	1123739	803361	320378	1107851,70	49206,88	306753,11	13624,89

Приведем пример расчёта распределения постоянных затрат для данных 2014 года.

В соответствии с нашей концепцией коэффициент распределения постоянных затрат следует рассчитать по нижеприведённым формулам.

$$q_{\text{я}} = \frac{MD_{\text{я}}}{MD_{\text{я}} + MD_{\text{м}}} \quad (34),$$

$$q_{\text{м}} = \frac{MD_{\text{м}}}{MD_{\text{я}} + MD_{\text{м}}} \quad (35),$$

где $q_{\text{я}}$ и $q_{\text{м}}$ – коэффициенты распределения для яйца пищевого и выбракованных кур;

$MD_{я}$ – маржинальный доход от реализации яиц;

$MD_{м}$ – мяса выбракованных кур.

По данным таблицы 1 для коэффициентов получим:

$$q_{я} = \frac{1107851,70}{1107851,70 + 49206,88} = 0,96,$$

$$q_{м} = \frac{49206,88}{1107851,70 + 49206,88} = 0,04.$$

Таким образом, согласно расчёту 96 % постоянных затрат следует отнести на производство яйца пищевого и 4 % – на стоимость выбракованных кур. В свою очередь, затраты распределяются следующим образом:

$$Zc_{я} = 320378 * 0,96 = 306753,11 \text{ тыс.руб} \quad (36),$$

$$Zc_{м} = 320378 * 0,04 = 13624,89 \text{ тыс.руб} \quad (37).$$

Для вычисления общих затрат при производстве i -ой продукции необходимо сложить постоянные и переменные затраты:

$$Z_i = Zc_i + Zv_i K_i, i = \overline{1, m}, \quad (38)$$

где Zc_i – постоянные затраты, отнесенные на i -й вид продукции;

Z_i – общие затраты на производство i -ой продукции;

K_i – количество произведенной i -ой продукции.

Развернем формулу (38), используя формулы (32) и (8)

$$Z_i = \frac{\left(\frac{C_i - Zv}{\sum M_i} \right) K_i Zc}{\sum_{i=1}^n \left(\frac{C_i - Zv}{\sum M_i} \right) K_i} + \frac{Zv}{\sum_{i=1}^n M_i} K_i, i = \overline{1, m}. \quad (39)$$

Таким образом, по формуле (31) можно рассчитать себестоимость каждого вида продукции, если известны их цена, количество и масса, а также общие постоянные и переменные затраты, появляющиеся в процессе производства всех видов продукции в замкнутом цикле производства.

Для вычисления общих затрат при производстве i -ой продукции необходимо сложить постоянные и переменные затраты:

$$TC_i = FC_i + VC^1_i K_i, i = \overline{1, m} \quad (40)$$

где TC_i – общие затраты на производство i -ой продукции.

Развернем формулу (40), используя формулы (4) и (8), и после нескольких преобразований получим:

$$TC_i = \frac{\left(P_i - \frac{VC}{\sum M_i}\right) K_i FC}{\sum_{i=1}^m \left(P_i - \frac{VC}{\sum M_i}\right) K_i} + \frac{VC}{\sum_{i=1}^m M_i} K_i, i = \overline{1, m} \quad (41)$$

Таким образом, по формуле (10) можно рассчитать себестоимость каждого вида продукции, если известны их цена, количество и масса, а также общие постоянные и переменные затраты, появляющиеся в процессе производства всех видов продукции в замкнутом цикле производства.

$$Z_{\text{я}} = 306753,11 + 1,29 * 575491 = 1050938,48 \text{ тыс. руб.}$$

$$Z_{\text{м}} = 13624,89 + 24,57 * 2408,50 = 72800,52 \text{ тыс. руб.}$$

Полученные значения необходимо разделить на количество произведённой продукции для вычисления себестоимости (С) одной единицы продукции. Себестоимость яиц составила:

$$C_{\text{я}} = \frac{1050938,48}{575491} = 1,83 \text{ руб./кг.},$$

а себестоимость мяса выбракованных кур –

$$C_{\text{м}} = \frac{72800,52}{2408,50} = 30,22 \text{ руб./кг.}$$

Расчеты себестоимости продукции в одном производственном цикле по традиционной методике, которая применяется на птицеводческих предприятиях Иркутской области и Республики Бурятия, и по авторской методике представлены в таблице 16.

В таблицу включены удельные переменные затраты, рассчитанные по предложенному нами способу.

Несмотря на то, что на яйцо относится 99 % из общей суммы постоянных затрат, а на мясо выбракованных кур только 1 %, себестоимость этих видов продукции изменилась за счёт объемов производства. По яйцу наблюдается незначительное увеличение, а по мясу – существенное уменьшение, что, по нашему мнению, соответствует реальности и позволяет снизить себестоимость продукции, сырьем для которой является мясо.

Таблица 16 – Сравнение себестоимости основной и сопряженной продукции предприятий замкнутого технологического цикла (на примере яйца и мяса выбракованных кур, произведенных предприятиями АПК), рассчитанной по традиционной и авторской методикам.

Предприятия	Кол-во полученного яйца, тыс.шт.	Кол-во полученного мяса, т.	Традиционный способ расчета			Предлагаемый способ расчета						
			Себестоимость яйца, руб.	Себестоимость выбракованных кур, руб/кг.	Общая сумма затрат, тыс.руб	Себестоимость яиц			Себестоимость выбракованных кур			Общая сумма затрат, тыс.руб.
						Упз, руб.	Пост.з-ты, руб.	Себестоимость, руб./кг.	Упз, руб/кг.	Пост.з-ты, руб	Себестоимость, руб/кг.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика»	47571	221,2	3,18	50	151066	2,61	16118,62	2,94	49,51	30,38	49,65	151066
СПК «Окинский»	230514	1104,8	2,40	45	552914	1,63	137137,00	2,22	30,93	6388,00	36,71	552914
СХОАО «Белореченское»	575491	2408,5	1,95	45	1123739	1,29	306753,11	1,83	24,57	13624,89	30,23	1123739

УПЗ – удельные переменные затраты;
В таблице сгруппированы данные из таблиц 1,2,3.

Таким образом, представленные расчеты свидетельствуют о том, что предлагаемый способ расчёта себестоимости наиболее реально отображает фактическую себестоимость, распределяя затраты между видами продукции, выпускаемой в птицеводстве. При предложенном способе распределение затрат осуществляется как на основную продукцию (яйцо пищевое), так и на сопряженную продукцию (мясо выбракованных кур), выделенную нами. Переменные затраты распределяются пропорционально объёму выпущенной продукции, выраженной в массе, а постоянные затраты – пропорционально маргинальному доходу. Расчёт себестоимости данным способом показывает, что себестоимость яйца практически мало изменилась, а себестоимость мяса выбракованных кур изменилась значительно. На наш взгляд, это говорит о том, что при традиционном способе расчёта себестоимости мяса выбракованных кур допускаются значительные погрешности, вызванные завышенными значениями плановых показателей. Это приводит к существенному искажению их

себестоимости, которое является сырьем для дальнейших стадий производства.

Предлагаемая нами методика расчёта себестоимости наиболее реально отображает фактическую себестоимость на основе распределения затрат между видами продукции, выпускаемой в птицеводстве. При предложенном способе распределение затрат осуществляется как на основную продукцию (яйцо пищевое), так и на выделенную нами сопряженную продукцию (мясо выбракованных кур). Расчёт себестоимости по предлагаемой методике показывает, что себестоимость яйца практически изменилась незначительно, а себестоимость мяса выбракованных кур – значительно. На наш взгляд, Это говорит, о том, что при традиционном способе расчёта себестоимости мяса выбракованных кур допускаются значительные погрешности, вызванные завышенными значениями плановых показателей, что и приводит к существенному искажению их себестоимости, которое является сырьем для дальнейших стадий производства.

Кроме того, предложенная методика расчёта себестоимости позволяет определять необходимые параметры для расчёта порога рентабельности (точки безубыточности) каждого вида производимой продукции, которые, как известно, рассчитывается следующим образом:

$$Ko_i = \frac{FC_i}{P_i - VC^1_i}, i = \overline{1, m} \quad (42)$$

где Ko_i – количество i -ой продукции в точке безубыточности.

Таблица 17 – Определение порога рентабельности по выпускаемой продукции

Предприятия	Постоянные затраты, тыс.руб.		Цена реализации, руб. за ед.		Удельно - переменные затраты, руб.		Порог рентабельности, количество	
	яйцо	мясо	Яйцо, шт.	Мясо, кг.	яйцо	мясо	Яйцо,шт	Мясо, т.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика»	16118,62	30,38	3,81	50	2,61	49,51	13386,37	62,25
СПК «Окинский»	137137,00	6388,00	3,08	45	1,63	30,93	94711,57	453,93
СХОАО «Белореченское»	306753,11	13624,89	3,22	45	1,29	24,57	159347,7	666,89

Следует отметить, что применение данной методики на птицеводческих предприятиях позволит достоверно оценить рентабельность всех видов продукции, получаемых в одном производственном цикле, на основе определения точной себестоимости сырья полуфабрикатов для дальнейших стадий производства.

Кроме того, применение данной методики исключает появление ошибочных выводов относительно рентабельности всех видов продукции, которые допускаются при расчётах по используемой в настоящее время методике на предприятиях с замкнутым циклом производства.

Расчет финансового результата по предложенной методике будет выглядеть следующим образом:

Для общей суммы выручки имеем:

$$P_o = P_{\text{я}}K_{\text{я}} + P_{\text{п}}K_{\text{п}} \quad (43).$$

При исчислении затрат используется формула для расчета себестоимости как яиц, так и выбракованной птицы.

$$TC_{\text{я}} = FC_{\text{я}} + VC^1_{\text{я}}K_{\text{я}} \quad (44),$$

$$TC_{\text{п}} = FC_{\text{п}} + VC^1_{\text{п}}K_{\text{п}} \quad (45),$$

где $TC_{\text{я}}$ – общая сумма затрат при производстве яйца в количестве $K_{\text{я}}$;

$TC_{\text{п}}$ – общая сумма затрат при производстве мяса выбракованных кур в количестве $K_{\text{п}}$;

$FC_{\text{я}}$ – постоянные затраты, отнесенные на яйцо;

$FC_{\text{п}}$ – постоянные затраты, отнесенные на птицу;

$VC^1_{\text{я}}$ – удельные переменные затраты по яйцу;

$VC^1_{\text{п}}$ – удельные переменные затраты по птице;

$K_{\text{я}}$ – количество произведенного яйца;

$K_{\text{п}}$ – масса выбракованных кур.

Тогда для определения общей суммы затрат суммируем формулы (13) и (14):

$$TC = FC_{\text{я}} + VC^1_{\text{я}}K_{\text{я}} + FC_{\text{п}} + VC^1_{\text{п}}K_{\text{п}} \quad (46),$$

$$TC = FC + VC^1_{я}K_{я} + VC^1_nK_n \quad (47).$$

Таким образом, финансовый результат будет:

$$Pr = P_{я}K_{я} + P_nK_n - TC \quad (48).$$

По традиционной методике финансовый результат рассчитывается следующим образом:

$$Pr = Po - TC \quad (49),$$

где Pr – финансовый результат;

Po – выручка от реализации яйца, руб.

TC – общая сумма всех затрат, которая отнесена на содержание промышленного стада.

По действующей на предприятии методике используется следующая формула:

$$Po = P_{я}K_{я} \quad (50),$$

$$TC_{я} = TC - S_n \quad (51),$$

где TC – общая сумма затрат;

S_n – общая стоимость выбракованной птицы;

$P_{я}$ – цена яйца, руб./шт.;

P_n – цена выбракованных кур, установленная предприятием по ценам возможной реализации, руб./кг.;

Из общей суммы затрат исключается стоимость выбракованной птицы:

$$S_n = P_nK_n \quad (52),$$

С учётом (21) формула (20) примет вид

$$TC_{я} = TC - P_nK_n \quad (53).$$

Для расчета финансового результата подставим в формулу (47) в выражения (19) и (22) и получим:

$$Pr = P_{я}K_{я} - TC + P_nK_n \quad (54).$$

Как мы видим, результаты расчётов по действующей методике (формула (23)) и предлагаемой методике (формула (17)), в конечном счёте, одинаковы. Но в нашем подходе мы определяем постоянные и переменные затраты и создаем

информационную базу для последующих расчётов безубыточности производства как основной, так и сопряженной продукции.

Предлагаемый подход имеет преимущества для точного исчисления себестоимости каждого вида продукции, выпускаемого в одном производственном цикле, и позволяет:

1. Принимать обоснованные решения по цене продукции в условиях конкуренции (сравнение точно рассчитанной себестоимости и цены, сложившейся на рынке).

2. Учитывать фактические затраты при производстве не только основной, но и сопряженной, а также побочной продукций, которые образуют фактическую их себестоимость как сырья для последующей переработки, что в настоящее время не осуществляется. Такой учёт позволит точнее рассчитывать себестоимость других видов продукции, в которых используется это сырье.

3. Рассчитывать параметры безубыточности производства и реализации каждого вида продукции.

3 ФОРМИРОВАНИЕ УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ С ЗАМКНУТЫМ ЦИКЛОМ ПРОИЗВОДСТВА

3.1 Информационное обеспечение затрат на птицеводческих предприятиях

Первичный сбор информации – это первоначальная стадия сбора и регистрации отдельных хозяйственных операций для системного восприятия информации, которая характеризует хозяйственные явления и процессы, происходящие на предприятии. Первичные документы являются базовым источником получения информации о затратах на производство продукции птицеводства. От того, насколько достоверно и в каком объёме сформирована информация в первичных учётных документах, и будет зависеть информационная база для принятия эффективных управленческих решений. В практической деятельности на птицеводческих предприятиях применяется достаточно большой перечень первичной учётной документации по сбору затрат на производство, а также по выходу продукции птицеводства. Стандартные формы этих документов (АПК и СП) рекомендованы Госкомстатом.

При сборе информации о затратах на птицеводческих предприятиях Иркутской области и Республики Бурятия используется множество первичных документов: группировка затрат предметов труда (по расходу биопрепаратов, медикаментов, кормов и прочих предметов), расходование средств труда, учёт затраченного труда на производство, отражение информации о выходе продукции (количестве полученных яиц и прироста живой массы). Первичная информация по расходу кормов ведётся в «Ведомости учёта расхода кормов», на основании которой производят выдачу кормов из кормоцеха, склада и списание их в производство. Это ведомость является накопительной. Основанием для оформления ведомости служит план кормления птицы, составленный согласно утвержденному рациону. В ведомости также указывают лимит выдачи кормов для различных видов и половозрастных групп птицы.

В конце месяца зоотехник или бригадир выводит по каждой учётной группе фактический расход кормов, а также остаток каждого вида кормов на конец отчетного периода. Эта информация заносится в «Журнал расхода кормов».

Расход таких материальных ценностей как биопрепараты и медикаменты в птицеводстве оформляют «Лимитно-заборными картами» и «Накладными».

Основным документом по сбору информации о затратах труда работников служит «Расчёт начисления оплаты труда работникам животноводства». Расчёт заработной платы производится, как правило, за полученную продукцию (т.е. за полученное яйцо и за увеличение живой массы птицы) или за объем выполненных работ, на которые устанавливаются сдельные расценки. Поэтому для такого расчёта используются документы, в которых собрана информация о выходе продуктов: «Дневник поступления сельскохозяйственной продукции», «Ведомости взвешивания животных», «Акт на перевод животных из групп в группу», «Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птиц».

Затраты по учёту средств труда в птицеводстве группируются, в документах по начислению амортизации и др. Израсходованные в птицеводстве горюче-смазочные материалы списываются на основании путевых листов трактора и учётных листов выполненных работ трактористов-машинистов.

Для сбора информации о выходе продукции производимой в птицеводстве применяют следующие виды документов:

- для оприходования яиц используется «Дневник поступления сельскохозяйственной продукции», по которому продукция отправляется в цех сортировки;
- в цехе сортировки составляют акт на сортировку яиц с указанием количества полученных яиц на сортировку, и указывается, сколько и какой категории яиц получено от сортировки;
- для сбора информации о выходе готовой продукции на складе составляется суточный отчет по готовой продукции (яйцу) на складе;
- для оприходования выведенных птенцов в ходе инкубации используют «Акт на вывод и сортировку суточного молодняка». Сводным документом по

оприходованию суточного молодняка является «Отчет о процессах инкубации», который составляется в цехе инкубации за истекший месяц на основании актов, накладных на закладку яиц в инкубатор, актов на изъятие яиц при меланжировании и накладных на отправку их на склад, а также актов на ликвидацию суточных петушков;

– в цехе выращивания для ежедневного отражения движения молодняка используют карточку, в которую заносят сведения о движении молодняка птицы, а для передвижения взрослых птиц составляются «Карточки учёта движения взрослой птицы»;

– в случаях перехода птиц из группы в группу оформляют «Акт на перевод животных из группы в группу»;

– для определения массы птицы на определенную дату применяют «Ведомость взвешивания животных». Ее составляют зоотехник и бригадир при выборочных или периодических взвешиваниях птицы для расчёта увеличения массы птицы, а также при поступлении и выбытии птицы. На основании ведомости составляется «Расчёт определения прироста живой массы» в целом по цеху и учётным группам птицы;

– при падеже птицы, вынужденной прирезки, а также при забое птицы применяют «Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падёж)». Продукция забоя птицы (мясо) сдается на склад по накладной. Накладная и расписка кладовщика, получившего продукцию, служит основанием для заполнения «Акта на выбытие животных и птицы», в котором указывается, на какие цели продукция будет использована.

– для группировки сведений о движении птицы на ферме по каждой учётной группе ведут «Книгу движения животных и птицы». Записи в ней делают на основе данных первичных учётных документов по поступлению и выбытию животных. По окончании месяца по каждой группе подводят итоги по приходу и расходу, подсчитывают общий итог количества голов и их живую массу и переносят данные в «Отчёт о движении скота и птицы на ферме». Данный отчёт и приложенные к нему первичные документы о движении птицы проверяется. После чего данные

переносятся в сводные регистры о движении птицы. Схема документооборота представлена на рисунке 10.

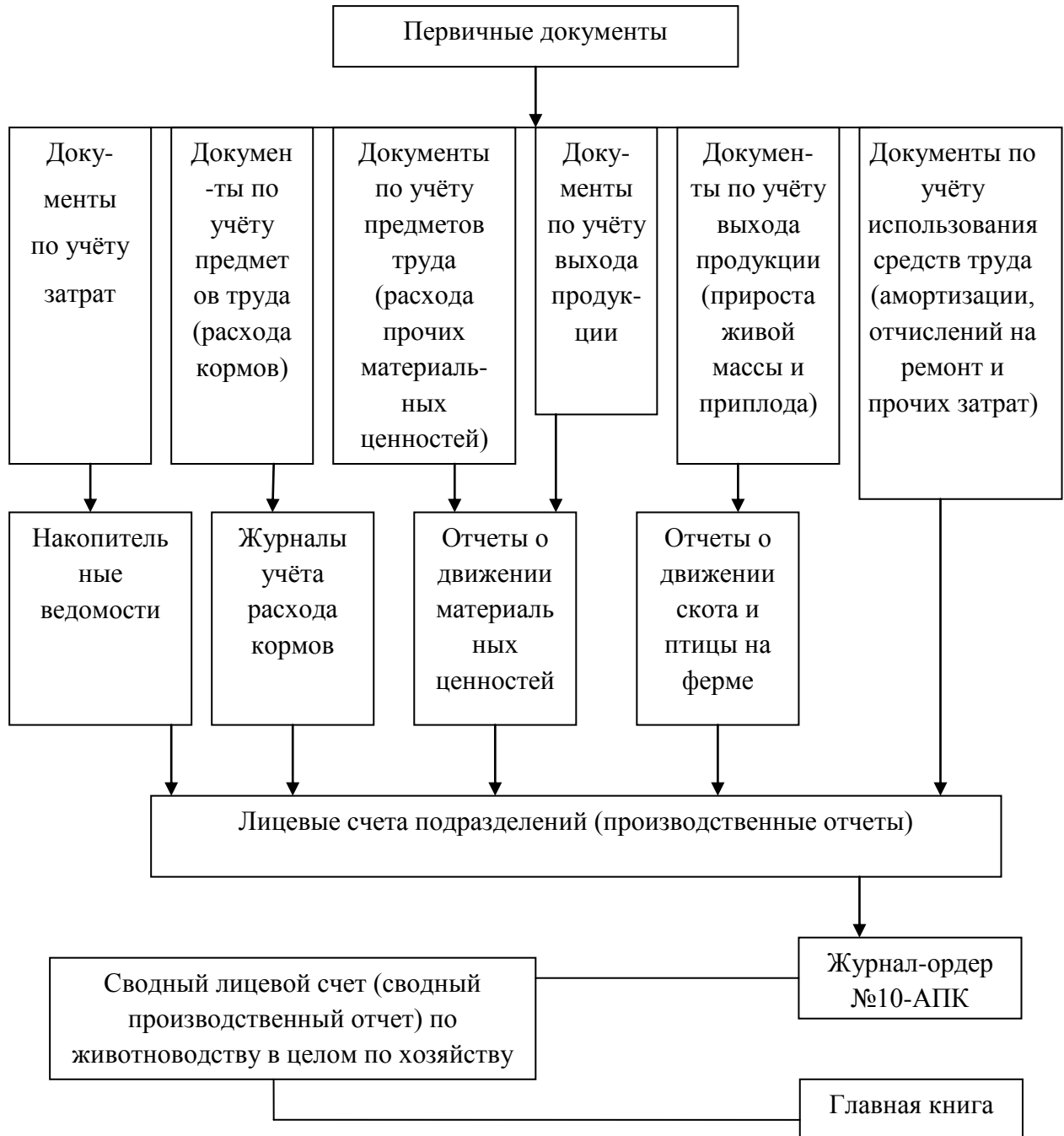


Рисунок 10 – Схема документооборота на птицеводческих предприятиях

Все вышеперечисленные документы, представленные на рисунке 10, содержат полный перечень показателей, установленных нормативными документами и положениями. Однако в системе управления информация о затратах должна быть сформирована другим образом.

Основным фактором увеличения объёмов производства и снижения стоимости продукции является создание на предприятиях системы точного сбора и должного контроля над затратами. Стремление работников подразделений поднять объёмы производства и несоблюдение ими технологии производства могут стать причинами потерь количества и качества продукции. Определение себестоимости наиболее точными методами необходимо для совершенствования сбора информации о затратах и порядка калькулирования себестоимости продукции. Для эффективных управленческих решений появляется необходимость получать информацию для точного расчёта себестоимости. Выбранный и обоснованный нами метод калькулирования себестоимости, основой которого является разделение затрат на постоянные и переменные, позволит производить необходимые расчёты по безубыточности производства.

Однако при внедрении данной методики несколько увеличивается трудоёмкость группировки затрат, а оперативность информации как первичной, так и сводной, повышается и, следовательно, усиливает их контрольные функции. При этом меняется порядок действующей группировки затрат. Во-первых, появляется необходимость отражать информацию об отнесении затрат к определённой группе (переменных и постоянных) с указанием их величин в первичных учётных документах. Во-вторых, для объединения затрат в первичных подразделениях при коллективных формах организации и оплаты труда очевидными становятся этапы технологических процессов по структурным единицам (бригадам, звеньям и т.п.). Однако в организациях, применяющих группировку затрат в рамках структурных подразделений в конце года для исчисления себестоимости продукции, затраты по статьям распределяют на отдельные объекты производства пропорционально нормативным затратам, что при исчислении себестоимости приводит к искажению ее величины. Кроме того, в силу указанной причины снижается контроль над затратами в подразделениях.

Мы считаем, что информация о затратах по структурным подразделениям (объектов учёта) должна стать основным средством повышения оперативности данных для управления процессом производства или использование данной

постановки вопроса теряет смысл. Это достигается путём совершенствования информационной системы, которая основана на данных документации, документооборота, регистров сбора информации и порядка группировки затрат.

Поэтому мы предлагаем ряд документов по регистрации и контролю над затратами при производстве продуктов птицеводства. В пакет документов входят: производственный отчёт отдельных подразделений; сводный производственный отчёт по всем подразделениям; накопительная ведомость первичной и сводной информации о затратах и контроле отклонений от установленных норм. Данные документы и регистры предназначены для группировки затрат по структурным подразделениям с применением нормативных методов формирования переменных затрат.

В производственных подразделениях, в первую очередь, требуется формирование качественной и количественной информации о затратах для контроля и анализа отклонений. Благодаря чему все документы, составляемые в первичных подразделениях, должны содержать информацию о фактических и нормативных затратах. Существующие в настоящее время формы первичных документов содержат показатели, необходимые для контроля и анализа отклонения. При оперативном анализе отклонений фактических затрат от норм и оценки конечных результатов деятельности производственных подразделений важным является выделение контролируемых и неконтролируемых отклонений. В связи с этим совершенствование форм первичной документации является важным этапом при разработке и применении иной системы управления.

Введение показателей фактического и нормативного расхода ресурсов, фактической и нормативной потребности, фактической и плановой цены в первичных документах позволят более оперативно формировать аналитический регистр «Ведомость отклонений и анализа отклонений фактических затрат от нормативных». На основании этого документа можно анализировать отклонения по затратам и выходу продукции, а также контролировать деятельность производственных подразделений.

Учитывая тот факт, что продуктивность птицы и величина себестоимости

продукции птицеводства зависит от эффективности использования кормов, а статья «Корма» в себестоимости продукции занимает 60-70%, то при изменении форм первичной документации, в первую очередь, требуется обратить внимание на «Ведомость учёта расхода кормов». В форме № СП-20, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ, отсутствуют такие важные реквизиты, как фактическая стоимость кормов, нормативный и фактический расход кормовых единиц на одну голову птицы, питательность кормосмеси по каждому виду кормов. Структура действующего документа и последовательность заполнения его реквизитов не отвечают требованиям порядка проведения оперативного анализа отклонений. Нами предложена модифицированная форма этого первичного документа [Приложение Д], структура, порядок построения и дополнительные реквизиты которого позволят осуществлять анализ отклонений по каждому виду кормов, входящих в кормосмесь и за счёт цены кормов, и за счёт их использования. Такой документ может стать основой для оценки деятельности производственных подразделений (бригад). Например, отклонения затрат на корма из-за изменения их стоимости являются неконтролируемыми для руководства каждой отдельной бригады, тогда как ответственность за отклонение данных затрат из-за перерасхода кормов возлагается на первичное структурное подразделение. Для контроля расхода биопрепаратов и медикаментов применяются лимитно-заборные карты и накладные, формы которых не отвечают требованиям оперативного контроля над этими затратами.

Мы считаем, использование данных материальных ценностей необходимо оформлять специальными актами на списание непосредственно в производственных подразделениях. Ведение предлагаемого первичного документа «Акт об использовании медикаментов и биопрепаратов» обеспечит эффективный контроль над расходом материальных ресурсов.

В унифицированном документе «Отчёт о процессе инкубации» отсутствуют такие важные, по нашему мнению, реквизиты, как фактическая стоимость инкубационных яиц, а также плановые и фактические цены выведенных птенцов. На основе заполняющейся формы данного документа невозможно определить

остаток незавершённого производства (остаток яиц в закладке) по отдельной партии. Перечисленные реквизиты с позиции управления затратами являются носителями важной информации о процессе инкубации, следовательно, они должны быть учтены при доработке данной формы документа. Введение вышеперечисленных дополнительных реквизитов позволит определить как фактическую, так и плановую цену выведенных птенцов, а также размер незавершённого производства в конце месяца. Применение на предприятиях птицеводства Иркутской области и Республики Бурятия нормативного метода группировки переменных затрат вызывает необходимость пересмотра и переработки значительного количества документов. В каждом предприятии самостоятельно решаются целесообразность введения дополнительных реквизитов или разработка новых форм. Однако, по нашему мнению, общие требования к первичной документации должны соответствовать следующим требованиям:

- отражение фактических и нормативных показателей;
- отражение показателей питательности кормов как в общем, так и отдельных ингредиентов кормосмеси;
- использование многодневных и многострочных документов;
- выделение контролируемых и неконтролируемых затрат.

Предлагаемые нами к применению формы документов будут способствовать усилению информационной и контрольной функции управления, и, следовательно, эффективному управлению затратами на предприятии.

Следующим этапом рационализации учёта затрат в птицеводстве является усовершенствование отчётных форм производственных подразделений. В настоящее время в производственном отчёте (форма №83-АПК) цехов формируются показатели, на основе которых практически невозможно сопоставить затраты, выход продукции и результат деятельности структурного подразделения. Например, анализ таких данных, как коэффициент оборачиваемости промышленного стада птицы, продуктивность птицы, валовый сбор продукции, затраты на единицу готовой продукции, маржинальный доход и

т.д., требует сбор большого количества источников первичной информации, а в отдельных случаях – составления дополнительных регистров. В соответствии с требованиями к управленческой информации, формируемой в рамках системы нормативной группировки переменных затрат, производственный отчёт производственного подразделения должен содержать информацию:

- о затратах в разрезе предлагаемых статей;
- о нормативных фактических показателях (затратах на производство и выход продукции);
- о результатах работы структурного подразделения за отчетный период.

Кроме того, учитывая экономические условия хозяйствования предприятия, структура производственного отчёта должна соответствовать принципам управления затратами, в частности, зависимости между затратами или выпуском и результатом, а также возможности контроля за ними. В связи с этим данная форма отчётности должна содержать следующие разделы [Приложение Б]:

- затраты на производство продукции;
- выход продукции;
- результат деятельности подразделения.

Первый раздел предлагаемой формы производственного отчета включает информацию о затратах как фактических, так и плановых на производство продукции птицеводства по выделенным объектам учёта (по технологическим процессам и технологическим группам птицы) в соответствии с предлагаемой номенклатурой статей затрат по периодам (на начало каждого месяца и нарастающим итогом).

Во втором разделе данной формы отражается информация о фактическом и нормативном объёмах полученной продукции по подразделениям. В птицеводстве таким показателем является валовой выход яиц, прирост живой массы и количество голов суточных птенцов в количественном и стоимостном выражении с учётом ее качества в размере фактических затрат по норме или отклонениям от неё. В этом же разделе на уровне конкретного подразделения цеха отражается бригадная (цеховая) стоимость продукции.

В третьей части производственного отчёта отражается информация о показателях, характеризующих результаты работы производственных подразделений. Сначала необходимо сопоставить стоимость собранной продукции в оценке по фактическим и плановым показателям, а затем осуществить расчёт суммы маржинального дохода по каждому структурному подразделению.

На основании производственных отчётов подразделений формируется сводный производственный отчёт, в котором собирается информация о работе всех структурных подразделений по выпуску продукции птицеводства. Документ составляется в соответствии с теми же принципами, что и производственный отчёт структурных подразделений. Составление сводного производственного документа будет производиться в конце каждого отчетного месяца [Приложение В].

Данные отчёта необходимо формировать как за месяц, так и нарастающим итогом к концу года. В птицеводческих предприятиях представлены практически все виды технологических процессов выпуска продукции птицеводства (инкубация, производство яиц и выращивание молодняка на мясо), поэтому в сводном производственном отчёте по предприятию необходимо предусмотреть отражение информации обо всех процессах производства.

Таким образом, данные в сводном производственном отчёте группируются по объектам формирования затрат, по производственным подразделениям и технологическим процессам. Информация о понесенных затратах будет отражаться в денежном выражении в первом разделе данного документа. Сумма отклонений фактически произведенных затрат от плановых целесообразно анализировать в ведомостях сбора и анализа отклонений фактических затрат от плановых. Информация во втором разделе, как уже отмечалось, содержит данные о выходе продукции птицеводства в количественном и стоимостном выражении с учётом качества полученной продукции в разрезе соответствующих подразделений. В третьем разделе сводного производственного отчёта на предприятии формируется сводная информация о результатах деятельности

структурных подразделений. Основными показателями данного раздела будет маржинальный доход подразделений предприятия.

Следовательно, соблюдение нормативов на производстве продукции птицеводства обеспечивает увеличение объема выпущенной продукции и оптимального срока эксплуатации птицы.

Ввиду этого, большое значение в системе управления имеют контроль и проводимый анализ отклонений фактических затрат от норм. Использование в практике «Ведомости учёта и анализа отклонений фактических затрат от нормативных», на наш взгляд, поможет усилить контроль и анализ. Данный документ необходимо использовать для сбора информации об отклонениях затрат от нормативных. Он должен содержать информацию по затратам за каждый месяц с начала года нарастающим итогом, объектам формирования затрат (производственным процессам, технологическим группам и центрам ответственности), номенклатуре статей затрат, причинах и виновниках появления отклонений. Ведомость содержит информацию об отклонениях затрат при формировании как производственной, так и полной себестоимости. Основное отличие показателей в производственной и полной себестоимости состоит во включении в сводку анализа отклонений показателя и отклонений постоянных затрат [Приложение Г].

Данный регистр необходим для того, чтобы в конце месяца собирать информацию об отклонениях, которая сгруппирована по различным основаниям. Затем полученная информация группируется в сводном производственном отчёте по предприятию, а также сверяется с информацией об отклонениях, зафиксированных в производственных отчетах структурных подразделений. Схема взаимосвязи и движения документов представлена на рисунке 11.

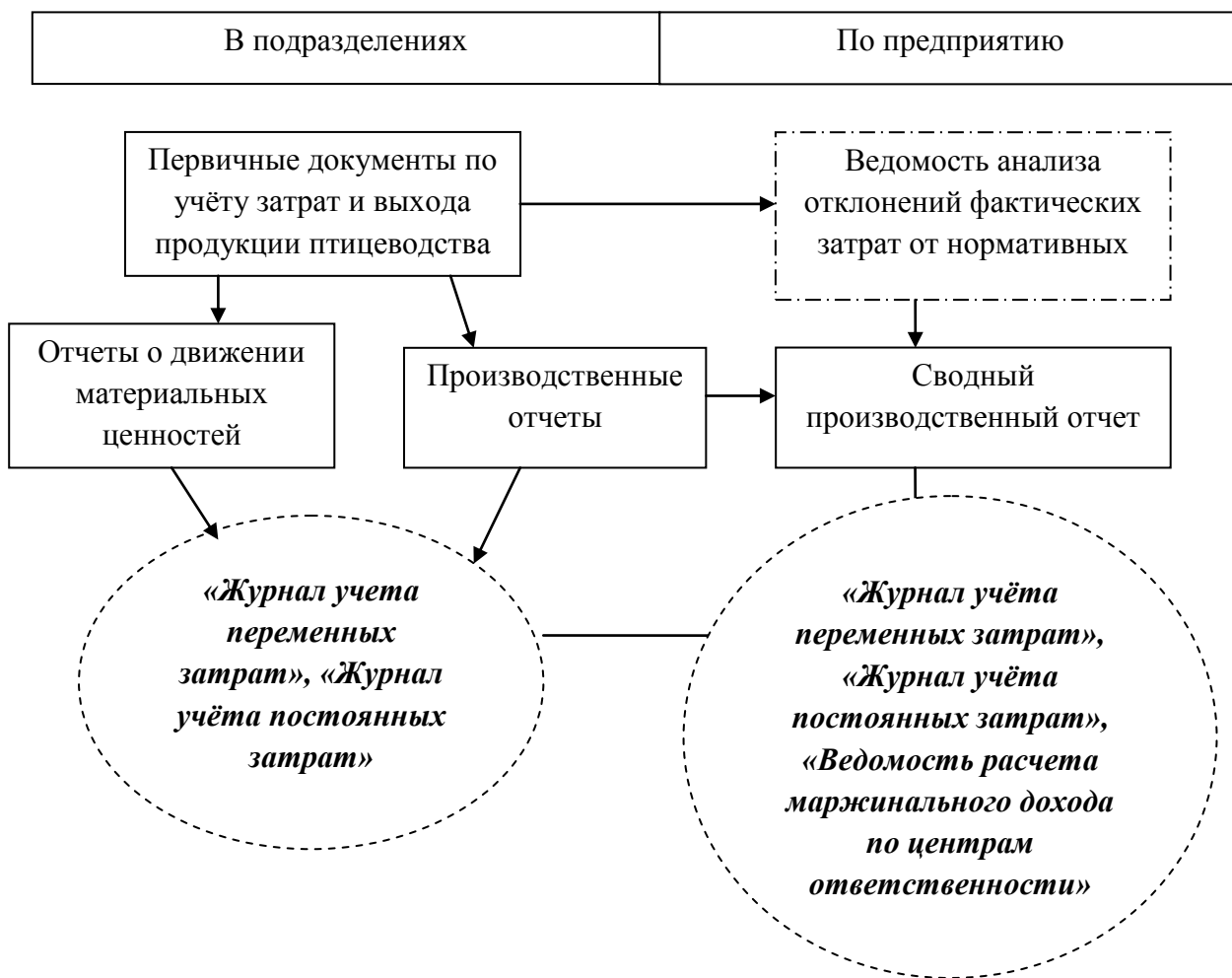


Рисунок 11 – Схема взаимосвязи и движения документов
(предлагаемые блоки выделены курсивом)

В результате предлагаемый регистр позволяет вести контроль над затратами на двух уровнях: в структурных подразделениях и по всему предприятию. Осуществление сбора и регистрации данных и их сверки, по предложенной нами схеме, позволит повышать качество и улучшать проводимый анализ отклонений и контроля над уровнем затрат. Следовательно, формируется качественная и достоверная информация при принятии управленческих решений, как структурных подразделений, так и предприятия в целом. На рисунке 11 представлена схема взаимосвязи и движения документов, на которой предлагаемые дополнительные блоки выделены курсивом.

Отношения между птицеводческими подразделениями должны строиться на основе взаимной ответственности и заинтересованности для достижения

оптимальных показателей производства по предприятию в целом и каждому структурному подразделению в отдельности.

3.2 Рационализация формирования затрат в птицеводстве

Для разработки научно обоснованной системы сбора, нормирования затрат и исчисления себестоимости продукции птицеводства существенное значение отводится правильному построению номенклатуры статей и элементов затрат в обоснованной последовательности по составу, структуре и назначению.

В зарубежной практике все издержки производства подразделяются на 3 элемента: прямые затраты на материалы и рабочую силу и косвенные расходы. Эти элементы детализируют в зависимости от экономической целесообразности, иногда объединяют два из трех основных элементов. В отличие от чётко регламентированной отечественной классификации затрат по элементам [65], в зарубежной практике нет жёсткой регламентации деления затрат по элементам и статьям. Каждое предприятие при организации формирования затрат разрабатывает и применяет свою номенклатуру. Так, в зарубежных странах классификация затрат регулируется международными стандартами. В соответствии с требованиями стандарта системы национальных счетов ООН – затраты на производство группируются по трем основным элементам:

- основные материалы;
- прямо относимые трудозатраты;
- косвенные расходы.

Организация сбора информации на предприятии регламентируется обязательным перечнем элементов, в разрезе которых накапливаются расходы по основным видам деятельности. Наряду с этим группировка по статьям затрат осуществляется предприятием самостоятельно.

Следует отметить, что часто критике подвергаются действующие в отечественном учёте элементы и статьи затрат. М.Ю. Медведев отмечает, что «накапливание затрат по элементам и статьям, не вполне точны и

последовательны. Элементы и статьи затрат несут разные признаки. При методологической ориентации на единичный идентификатор, символизирующий объекты сбора затрат, обозначить идентификатор возможно либо элементы, либо статьи, и третьего не дано» [101, с. 22].

Несмотря на то, что нет единого мнения о группировке затрат, мы считаем, что информация о затратах и по статьям, и по элементам необходима. Данное утверждение обусловлено тем, что формирование затрат по элементам регулируется законодательно. Такая классификация даёт возможность установить структуру себестоимости в целом по предприятию. Кроме того, управленческий персонал предприятия, работающих в условиях жесткой конкуренции, не должен просто собирать информацию о затратах по элементам.

Сегодня сельскохозяйственные предприятия разрабатывают статьи затрат в соответствии с законодательными документами. Между тем, типовая номенклатура статей затрат не полностью показывает специфичность предприятия. Так, в перечне статей затрат птицеводческих организаций Иркутской области и Республики Бурятия наблюдаются отклонения от типовой номенклатуры. Перечень статей затрат представлен в таблице 18. При этом на всех птицеводческих предприятиях регионов ведётся накопление затрат по таким укрупненным статьям как оплата труда, корма, средства защиты животных, затраты на управление и организацию производством и прочие. В СПК «Окинский» и ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика», по сравнению с другими птицефабриками, есть статьи затрат «Содержание основных средств» и «Работы и услуги вспомогательных производств» которые применяются укрупнённо.

В ООО «Саянский бройлер» и ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика» отсутствует статья «Потери от падежа животных», что приводит к снижению аналитичности информации. Контроль над потерями от падежа животных необходим любому сельскохозяйственному предприятию, т.к. информация по этой статье является основой для обоснования резервов роста объёмов производства. СХОАО «Белореченское», ООО «Саянский бройлер» и ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика» занимаются переработкой произведённой

продукции (выпускают яичный порошок и жидкое яйцо). Они выделяют такую статью, как «Сырье для переработки». Поэтому в СХОАО «Белореченское» и СПК «Окинское» выделена статья «Приготовление кормов», т.к. на этих предприятиях специализированные бригады самостоятельно осуществляют приготовление кормов для птицы родительского стада и молодняка на выращивании и откорме.

Таблица 18 – Номенклатура статей затрат на птицеводческих предприятиях Иркутской области и Республики Бурятия

Статьи затрат	Птицеводческие предприятия				
	СПК «Окинский»	ООО «Саянский бройлер»	СХОАО «Белореченское»	ОАО «Улан-Удэнская птицефабрика»	ЗАО «Ангарская птицефабрика»
Оплату труда с отчислениями	+	+	+	+	+
Все виды кормов	+	+	+	+	+
Медикаменты и биопрепараты	+	+	+	+	+
Сырье для переработки	-	+	-	+	-
Падеж животных	+	-	+	-	+
Содержание и эксплуатация объектов основных средств, в т.ч. амортизационные отчисления	+	+	+	+	+
ремонт основных средств,	+	+	+	-	+
нефтепродукты	+	+	+	-	-
Затраты вспомогательных подразделений,	+	+	+	+	+
Услуги автомобильного транспорта	-	+	-	-	+
Затраты ремонтной мастерской	-	+	-	-	+
Электрическое снабжение	-	+	-	-	+
Затраты по водоснабжению	-	+	-	-	+
Затраты по теплоснабжению	-	+	-	-	+
Эксплуатация очистных сооружений	-	+	-	-	+
Управленческие и организационные затраты	+	+	+	+	+
Затраты прочие	+	+	+	+	+
Общее количество статей затрат	10	16	10	8	16

По итогам проведённого исследования состава статей затрат на птицефабриках Иркутской области и Республики Бурятия установлено, что имеет

место несовпадения статей затрат, по которым ведется учет в документах и учетных записях, и статей необходимых для анализа и контроля аппарату управления. Всё это приводит к расхождению в составе сведений о затратах на производство и усложняет процедуру анализа и контроля этой информации. В связи с этим, состав статей затрат в птицеводческих организациях, в первую очередь, должна отвечать принципу однородности. Поэтому с позиции уровней управления на птицеводческих предприятиях перечень статей затрат может быть трансформирована в более укрупнённые. Тем не менее, её однородность и очередность должна сохраняться для всех предприятий.

Следующим существенным недостатком имеющегося перечня статей затрат является то, что все виды кормов объединены вместе в одну общую статью «Корма». Общеизвестно, что качество кормления, кормового рациона и содержание в рационе кормовых единиц – это основные факторы роста продуктивности птицы. При этом состав кормового рациона по кормовым единицам варьируют по породам и технологическим группам птицы. По этой причине целесообразно детализировать данную статью затрат в зависимости от структуры кормового рациона. Так, в СХОАО «Белореченское» в составе затрат на производство 1ц привеса живой массы 55 % приходится на статью «Корма». Данная статья состоит из таких элементов, как затраты на корма, витаминные добавки, медикаменты и биопрепараты. Учитывая тот факт, что учётной информации по элементам этой статьи нет, то и установление причин расхождений нормативных и фактических затрат по статье «Корма» невозможно.

В целях принятия результативных управленческих решений и проверки этих затрат детализация элементов статьи «Корма» является объективной необходимостью.

Также существенным недостатком имеющего перечня является и то, что в статью «Оплата труда» включена основная и дополнительная заработная плата работников цехов, занятых обслуживанием отдельно взятой группы птицы, включая оплату труда персоналу, работающему по подрядным договорам, и оплата труда, выданная персоналу в форме натуральной оплаты. Выделение

статьи «Оплата труда в натуральной форме» нецелесообразно, поскольку и основная, и дополнительная оплата труда может выплачиваться как в натуральной, так и денежной формах.

Все птицеводческие предприятия общие затраты предприятия и производства учитывают по одной статье «Управленческие и организационные затраты». Такое объединение необходимо для того, что названные расходы распределяются на предприятиях пропорционально единой базе распределения, за которую принимается суммарный объем затрат, за минусом расходов на корма. Мы считаем, такая группировка затрат нецелесообразна, т.к. анализируя поведение затрат при изменении объемов производства общие производственные затраты в динамике ведут себя скачкообразно, а общие затраты всего предприятия становятся пропорционально постоянными затратами. Данная обобщенная статья затрат неоднородна с позиции классификационного признака. В связи с этим, с целью обеспечения контроля над формированием такой информации и повышения ее аналитичности появляется необходимость в сборе общебригадных (цеховых) расходов по каждому подразделению в птицеводческих предприятиях регионов.

Статья затрат «Работы и услуги» объединяет количество затрат потребленных вспомогательным производством. Например, по этой статье учитываются в общем виде затраты по содержанию и эксплуатации техники, машин, оборудования и т.д. При этом издержки связанные с эксплуатацией грузового автотранспорта относятся на себестоимость продукции исходя из объема перевезенного груза и расстояния, а издержки по эксплуатации других машин – исходя из отработанных дней и объема выполненных работ. Следовательно, объединение этих издержек в одну общую группу усложняет отнесение производственных издержек по объектам группировки затрат. Поэтому некоторые виды выполненных работ и оказанных услуг (транспортировка, ремонт машин и оборудования, услуги электроэнергии, водоснабжения, теплоснабжения и другие) следует выделять по видам соответствующего объекта в каждом конкретном случае.

Кроме того, ввиду отраслевой специфики в соответствии с задачами управления показатели объёма производства целесообразно выделять по структурным подразделениям. Например, для бригады промышленного стада кур показателями объёма производительности служит выход валовой продукции, то есть пищевого яйца по категориям и поголовье птиц, а для технологического процесса содержания молодняка птиц – их поголовье и привес живой массы данной группы.

По результатам анализа группировки затрат в организациях птицеводства замкнутого производственного цикла Иркутской области и Республики Бурятия была уточнена номенклатура статей согласно отраслевым особенностям. При выделении статей затрат учитывалось следующее:

- роль и значение определённых затрат в формировании себестоимости продукции, являющейся основной для данной отрасли;
- в отдельную статью следует относить издержки, отражающие специфику работы предприятия, и установить за ними наиболее тщательный контроль;
- отдельно необходимо выделять и статью затрат, которая является основой при расчете распределения других видов затрат.

Следует отметить, что отрасль птицеводства является специфической отраслью, т.к. представляет собой владение и управление жизнедеятельностью биологических активов («живого» имущества). Так, например, куры промышленного стада – это биологический актив, а полученное от них яйцо – это сельскохозяйственная продукция.

На предприятии птица для производства продукции используется в течение относительно длительного периода времени. После потери продуктивных качеств птица выводится из эксплуатации, а её стоимость включается в затраты промышленного стада и одновременно переносится на себестоимость пищевых яиц. Это значительно увеличивает её стоимость, что приводит к резким колебаниям финансового результата.

Для точного определения себестоимости каждого производимого продукта предпочтительным является пропорциональное списание затрат промышленного

стада в течение всего срока использования птицы. В результате этого списание затрат будет проводиться равномерно до выбраковки птицы. Эти действия приведут к тому, что себестоимость не будет скачкообразно изменяться в течение срока эксплуатации птицы и позволит более объективно рассчитывать её величину. Исходя из вышесказанного, предлагается выделить в отдельную статью затрат «Амортизацию птицы».

Следует учесть, что птица является биологическим активом или средством производства и подвержена биотрансформации, которая включает процессы роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, что приводит к изменению качественных или количественных характеристик биологических активов. Птица, как биологический актив, может терять свои продуктивные качества в результате болезней, травм, нарушений условий эксплуатации, эпидемий и т.д. Это ведёт к недополучению продукции, нерациональным расходам материальных ценностей и потерям в результате вынужденного забоя птицы. Покрывать затраты такого рода можно за счёт страховых платежей, для чего необходимо проводить страхование птицы. Это позволит покрыть часть расходов при наступлении страховых случаев. Учитывая эти особенности, предлагается ввести статью «Страхование птицы».

Несмотря на то, что увеличение статей затрат усложнит работу по сбору информации в птицеводческих организациях, это повысит аналитичность затрат и, в конечном итоге, обеспечит получение точной и достоверной информации для исчисления себестоимости продукции птицеводства. Предлагаемый перечень статей затрат отвечает принципам маржинализма и позволяет организовать на предприятиях многоступенчатую группировку издержек, осуществлять их контроль и проводить анализ маржинального дохода и финансовых результатов по производственным подразделениям. Наряду с этим она обеспечит возможность группировки переменных затрат в сочетании с нормативными и другими методами, а также даст возможность усилить контроль и создать условия для маржинального анализа затрат, по производственным и непроизводственным переменным и постоянным затратам, на необходимый для производства период,

как в отдельном подразделении, так и в целом по предприятию.

Руководителям предприятий для принятия эффективных управленческих решений требуется информация о работе всего предприятия и его структурных подразделений, в частности по внутренним подразделениям, в которых их руководители несут ответственность за работу.

Первым автором, трактующим затраты по структурным подразделениям, является Джон Хиггинс. Идея использования отклонений (по системе «стандарт-кост») для оценки работы администраторов появилась в середине XX века. Суть данного подхода заключается в закреплении расходов за руководителями различных уровней и в систематическом контроле смет по всем ответственным лицам. На практике формирование затрат по структурным подразделениям требует чёткого разграничения между сбором затрат и калькуляцией. Гленн Уелш утверждал, что «такой подход, обеспечивая действенный контроль затрат, не лишает возможности получения показателей себестоимости с точностью, не меньшей чем при традиционных способах» [27].

Использование в птицеводстве метода отражения затрат по нормативам выступает одним из важных условий для формирования существенной управленческой информации и увеличения эффективности производства продукции. Общеизвестно, что соблюдение, контроль и анализ за технологическими и прочими нормами способствует увеличению объёмов произведённой продукции. Современные аналитики утверждают «... при повсеместном соблюдении всех нормативов (включая содержание родительского стада, инкубацию яиц, выращивание бройлеров) можно получать большой объем продукции при меньшем поголовье птиц» [21]. Тем не менее, для эффективного контроля и анализа затрат на производство продукции птицеводства необходимо сравнение общих нормативных и фактических затрат за конкретный период времени по каждому структурному подразделению. Первичными подразделениями птицеводческих организаций, в настоящее время, являются производственные цеха. Начальник цеха отвечает за работу участка и расходование ресурсов, например таких как корма, биопрепараты, медикаменты,

также за сохранность поголовья животных, закрепленного за производственным участком.

В СХОАО «Белореченское» форма организации производства представлена специализированными бригадами (бригадная). Бригады предприятия подразделяются на звенья, за которыми закреплено определённое поголовье птицы, а также необходимые помещения, машины и оборудование. В одном цехе совместно функционируют 3 бригады, которые являются структурными единицами. В этом случае требуется эффективная методика оценки таких структурных единиц.

На наш взгляд, в птицеводческих предприятиях следует выделять производственный цех как самостоятельное структурное подразделение. Показателем, определяющим экономический результат деятельности, может являться маржинальный доход такого подразделения. Для определения этого показателя и усиления контроля над затратами возникает необходимость в совершенствовании самой процедуры группировки затрат по следующим приоритетным направлениям:

- совершенствование первичной документации в производственных подразделениях;
- совершенствование форм отчетности.

Организация формирования затрат по производственным подразделениям и использование предлагаемых методик расчёта позволяет оценить по этим подразделениям рентабельность продукции производимой в птицеводческих организациях, окупаемость переменных затрат, вклад в итоговый результат деятельности организации, установление оптимальных пределов реализационных цен и т.д. Расчет маржинального дохода, рентабельности и прибыли цеха по производству пищевых яиц представлен в таблице 19.

Таблица 19 – Расчет маржинального дохода и финансового результата одного производственного участка (на примере отрасли птицеводства)

Показатель	Производственная себестоимость, тыс. руб.		Полная себестоимость, тыс. руб.	
	фактическая	нормативная	фактическая	нормативная
Стоимость валовой продукции	450	450	450	450
Переменные затраты цеха	315	305	315	305
Постоянные затраты цеха	108	110	108	110
Постоянные затраты предприятия	X	X	6	5
Маржинальный доход цеха	135	145	135	145
Прибыль цеха	27	35	21	30
Рентабельность цеха, %	6,4	8,4	4,9	7,1

Проведенные в таблице 19 расчеты свидетельствуют о том, что расчёт рентабельности по производственной себестоимости имеет доходность, а по полной себестоимости доходность ниже, т.к. занижается прибыль производственного подразделения. Соответственно, запас финансовой прочности по производственной себестоимости на 20 тыс. рублей меньше, чем по полной себестоимости. Сопоставляя фактические данные с нормативными, установлено, что нормативные показатели выше, чем фактические. Такое положение объясняется тем, что установленные нормативы затрат на производство зачастую по ряду субъективных и объективных причин не совпадают, что приводит к увеличению затрат. Поэтому расчёт нормативных показателей на любом предприятии – это объективная необходимость, т.к. она оптимальна для эффективной деятельности.

Такая схема расчёта маржинального дохода и прибыли позволяет исчислять данные по производственным подразделениям, а также определять прибыль (убыток) по предприятию в целом суммированием (вычитанием) прибылей (убытков) подразделений.

В подразделениях (цехах) сбор сведений о затратах на производство ведут по каждой структуре. Себестоимость продукции, полученной организациями птицеводства, формируется в целом по предприятию по её видам.

На наш взгляд, маржинальный доход от производства продукции в подразделениях необходимо формировать отдельно. Выручка, полученная от реализации, числится в цехе и предлагается определять доход подразделений. Определять результат работы для каждого подразделения необходимо в финансово-расчётном центре, где можно формировать результат деятельности производственных цехов. В целях контроля и анализа деятельности производственных цехов информация, отраженная в этом центре, может быть сопоставлена с результатом работы предприятия.

При внедрении системы группировки нормативных переменных затрат на птицеводческих предприятиях возникает необходимость сбора информации как внутри структурных подразделений, так и по предприятию в целом. Раздельное отражение затрат в разрезах структурных подразделений принципиально важно, т.к. возникает необходимость вести учет затрат которые возможно контролировать и уровень которых не возможно контролировать управленческим персоналом. Так, например цену материально производственных запасов не возможно контролировать внутри предприятия, а количество их использования контролировать возможно. Кроме того, на практике появляются ситуации, в которых отклонения возникают из-за их низкого качества. В данной ситуации ответственность за увеличение затрат должны нести подразделения, отвечающие за поставки. Кроме этого, появляется необходимость ввести дополнительные статьи затрат, которые отражают специфику производства.

Предложенные нами подходы к формированию затрат в производственных подразделениях позволяют учитывать вклад каждого подразделения в формирование прибыли всей организации и повысит контроль за отклонениями по каждому выделенному подразделению, что в результате приведет к повышению эффективности изготовления продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства.

3.3 Отражение учётной информации о затратах для исчисления себестоимости

Значительный научный и практический интерес представляют вопросы ведения синтетического и аналитического учёта издержек при создании продукта на предприятиях с замкнутым циклом производства. Аналитический учёт на предприятиях с замкнутым типом производства Иркутской области и Республики Бурятия ведётся с использованием документов определенного вида или в созданных самим предприятием обобщенных ведомостях согласно типам и технологиям производства с группировкой по статьям затрат, которые самостоятельно приняты предприятием. Основанием для записи в данный регистр аналитического учёта является информация первичной документации. Сведения о издержках (сначала по отдельным подразделениям, а затем в общем по организации) и получении продукта (по видам, структурным подразделениям и в общем по организации). Из этого регистра обобщив информацию по счетам бухгалтерского учета, данные переносятся в журнал-ордер №10-АПК, а затем отражаются в Главной книге.

Однако в СХОАО «Белореченское» информация, содержащаяся в производственных отчетах различных центров ответственности, неоднородна, поэтому снижается ее аналитичность. Так, в первичных документах затраты на корма отражаются по ингредиентам, а в сегментарной отчетности затраты группируются в одну статью. Следовательно, форма внутренней сегментарной отчетности центров ответственности не позволяет провести детальный анализ затрат без дополнительной выборки информации. В этой связи совершенствование внутренней сегментарной отчетности предприятий с замкнутым циклом производства позволит как повысить аналитичность предоставляемой менеджерам всех уровней информации, так и обеспечить управленческий персонал всего предприятия достаточными данными о работе структурных единиц, чтобы провести анализ и принять эффективные управленческие решения. Кроме того, совершенствование внутренней отчетности

позволит усовершенствовать оборот документов и улучшить основные параметры работы, как отдельных производств и подразделений, так и в целом всего предприятия.

Кроме того, в учётном процессе центры ответственности должны быть совмещены с местами возникновения затрат. Учитывая тот факт, что в СХОАО «Белореченское» первичным центром ответственности является цех, то центр ответственности не совпадает с местами возникновения затрат и объединяет несколько таких мест. В птицеводческих организациях нет чёткой регламентации учёта затрат по местам возникновения, а также отсутствует методическое обеспечение (инструкции и положения) по центрам ответственности. Появляется проблема неэффективного осуществления всех функций управления на уровне центра ответственности, поскольку центр имеет определенные границы ответственности, которые не позволяют в полной мере реализовать контрольную функцию по местам возникновения затрат. Формирование сфер ответственности осуществляется с позиции рассмотрения структурных подразделений организации с точки зрения возможности контроля со стороны руководителей и менеджеров различных уровней над основными производственными показателями на предприятиях. Поэтому для оперативного управления и осуществления контроля над затратами, а также объёмом выпуска продукции, центры ответственности должны совпадать с объектами учёта затрат.

Начальная информация по центрам ответственности должна предоставляться вышестоящему центру, которым является предприятие. Поэтому предоставляемая информация даётся в определенных границах, а вышестоящее руководство решает вопросы принятия эффективных управленческих решений для регулирования технического процесса по внутренним и внешним затратам. Содержание передаваемой информации может влиять на многие места возникновения затрат (бригады и цеха). Поэтому в птицеводческих организациях замкнутого цикла Иркутской области и Республики Бурятия требуется уделять особое внимание вопросам внутренней сегментарной отчётности.

Сдерживающим фактором для использования нормативного метода учёта затрат в предприятиях птицеводства является непонимание данного метода руководителями центров ответственности и специалистами. Оперативное выявление отклонений и их причин являются отличительной особенностью нормативного метода учёта затрат. Ведение такого метода в птицеводческих организациях даст возможность руководителям центров ответственности своевременно и оперативно принимать меры предотвращения перерасхода и закрепления имеющихся достижений в его экономии. Учёт затрат на производстве должен быть организован так, чтобы своевременно реагировать на отклонения от норм и причины их возникновения. Внедрение в отрасль нормативного учёта обеспечит жесткий и оперативный контроль над формированием затрат. Учитывая тот факт, что в птицеводстве более короткие технологические периоды, устранение отклонений можно осуществлять сразу после окончания указанных периодов.

В СХОАО «Белореченское» учёт затрат ведётся по фактическим показателям за отчетный период (месяц, квартал и год). Наряду с этим по центрам ответственности производится расчёт плановых показателей по формированию затрат. Плановые показатели на предприятии разрабатываются по всем статьям затрат на производство за этот же отчетный период. Суммы плановых затрат на производство продукции определяются на основании норм и нормативных расходов (сырья, материалов и т.д.) в целом по предприятию (центру ответственности) на отчетный период (месяц, квартал и год). Несмотря на то, что плановые суммы затрат рассчитываются исходя из нормативных показателей, между плановыми и нормативными показателями имеются различия.

Корреспонденция отражает формирование затрат по счету 20 «Основное производство» общей массой по всему предприятию в разрезе статей затрат установленных законодательно. При формировании затрат учитываются только фактические затраты, но не выделяются центры ответственности. Также невозможно увидеть затраты по объектам и элементам калькулирования. Например, списание затрат со счета 10 «Материалы» по израсходованным

материалам осуществляется на счет 20 «Основное производство» общей суммой. Разбивка по статьям (корма, материалы и др.) требует дополнительной выборки. Особенно это относится к статье «Прочие затраты», где не отражается не только состав этих затрат, но и отклонения по ним (аренда, налоговые платежи, подстилка и т.д.). В связи с этим, на предприятиях целесообразно детализировать учёт затрат.

В практической деятельности птицеводческих организаций учёт затрат ведётся только в целях финансового учёта по счету 20 «Основное производство», субсчету 2 «Животноводство» по аналитическим счетам в разрезе статей затрат предусмотренных нормативными актами. Далее представлена основная корреспонденция счетов по учёту затрат и выходу продукции в предприятиях с замкнутым циклом производства на примере птицеводческого предприятия СХОАО «Белореченское» таблица 20.

Следует отметить, что в СХОАО «Белореченское» наблюдается расхождение в аналитическом учёте данных производственного отчёта и книги учёта затрат (например, статей затрат), кроме того не находят отражения нормативы затрат и расхождения фактических затрат от нормативов. Подобное ведение аналитического и синтетического учёта не обеспечивает оперативности учёта и не способствует усилению его контрольной функции. В параграфе 1.3 представлено обоснование необходимости применения в птицеводческих организациях нормативного метода учёта затрат совместно с системой «Директ-костинг», что приведёт к повышению аналитичности и оперативности учёта, а также усилению его контрольной функции. По нашему мнению, в соответствии с этим методом учёта затрат на предприятиях целесообразно вести автономный вариант ведения управленческого учёта затрат.

Таблица 20 – Бухгалтерские записи по учёту затрат и выходу продукции в одной стадии производства (на примере птицеводческого предприятия СХОАО «Белореченское»)

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Начислена заработная плата работникам основного производства	6448	20	70
2. Отчисления на социальное обеспечение	2385	20	69
3. Стоимость кормов	145216	20	10
4. Списана начисленная амортизация по основным средствам	3525	20	02
5. Списаны затраты кормоцеха	2415	20/2	21
6. Списаны затраты по ремонт основных средств (корпусов, оборудования, зданий)	2896	20	23/2
7. Списаны услуги автотранспорта	278	20/2	23/4
8. Отражена стоимость биопрепаратов и медикаментов	1257	20/2	10/1
9. Списаны услуги тракторов	2358	20/2	23/3
10. Отнесены затраты по израсходованной электроэнергии	3940	20/2	23/5
11. Водоснабжение	792	20/2	23/6
12. Теплоснабжение	4527	20/2	23/5
13. Учтена стоимость яиц, заложенных в инкубатор	3350	20/2	43
14. Списаны разные материалы израсходованные в производство	1028	20/2	10
15. Учтен падеж птицы	2429	20/2	94
16. На затраты производства списана часть:			
- общехозяйственных расходов;	5150	20/2	26
- общепроизводственных расходов	4574	20/2	25
17. Оприходовано из производства:			
- пищевое яйцо	148277,5	43	20/2
- увеличение массы в живом весе	37508,2	11	20/2
- птенцы суточные	3387,8	11	20/2
- побочные продукты	1245,4	10	20/2
18. Отражены калькуляционные отклонения:			
- яйцу	2257,8	43	20/2
- приросту	1168	11	20/2
- суточным птенцам	1302	11	20/2

В настоящее время существуют различные подходы к организации управленческого учёта на счетах, предлагаемые отечественными экономистами. Например, С.А. Николаев предлагает автономный вариант ведения управленческого учёта с применением дополнительных счетов, открытых для целей управления [110]. С этой целью в существующем плане счётов для учёта

затрат по статьям предназначены счета третьего раздела плана счетов с 20 по 29. Вахрушина М.А. предлагает использовать счета с 20 по 29 для объединения затрат по видам, структурным подразделениям и ряду других оснований, а счета свободные счета использовать для учёта затрат по элементам с целью управленческого учёта [19]. Однако в этом случае возникает несоответствие действующего плана счетов требованиям управленческого учёта. По мнению В.Ф. Паляя, отсутствие достаточного количества счетов управленческого учёта затрудняет получение развернутой аналитической информации о доходах от продаж, рентабельности продаж и других значимых показателей. Для этого требуется использование расширенной номенклатуры счетов управленческого учёта. Однако имеющийся план счетов бухгалтерского учета это не предусматривает [116]. М.Ю. Медведев отражает, то что ряд счетов бухгалтерского учёта группирует информацию по элементам затрат (к примеру, «Заработная плата рабочих занятых в основном производстве», «Амортизация оборудования»), а прочие по статьям затрат (к примеру, «Расходы на продажу», «Обслуживающие производства и хозяйства» и «Расходы общехозяйственные») [101, с.64]. Автор подмечает, то что в сформировавшихся условиях в традиционной системе бухгалтерского учёта практически нельзя формировать и проводить анализ статей и элементов затрат на основе данных, которые отражаются в рамках финансового учёта. Например, на счете «Общехозяйственные расходы» накапливаются затраты, представляющие определенную статью, которую можно разложить на элементы по корреспондирующим счетам. Однако при списании этих затрат со счёта «Общехозяйственные расходы» на основные производственные счета элементы затрат растворяются, а значит уже не подлежат исчислению с позиции бухгалтерского учёта.

Адаптация системы управленческого учёта согласно действующему национальному плану счетов – задача сложная и решать её целесообразно индивидуально для каждого конкретного предприятия. Поскольку в настоящее

время предприятиям запрещается изменять действующий план счетов, усовершенствование учёта затрат необходимо проводить двумя способами:

– применение системы счетов автономной для управленческого учёта (информация, отражающаяся на управленческих счетах должна соответствовать информации о фактических затратах на счетах финансового учёта);

– рационализация аналитического учёта и разработка необходимых уровней аналитической информации по счетам учёта затрат и расчетов.

В целом на уровне предприятий учёта затрат по системе нормативный «Директ-костинг» может быть осуществлен путём выбора подходящего варианта учёта производственных издержек и полученного из производства продукта.

При применении нормативной системы «Директ-костинг» встаёт необходимость ведения счетов для учёта отклонений как внутри центров ответственности, так и в целом по организации. Однако при ведении учёта таких отклонений могут возникнуть трудности. Дело в том, что в отечественном плане счетов отдельные счета для учёта отклонений не предусмотрены.

В СХОАО «Белореченское» отклонение от планово-учётных цен по материалам списываются на счёт 16 «Отклонение стоимости материалов», а затем на счёт 20 «Основное производство». В случае если отличия по стоимости материалов появляются в ходе периода заготовления, то отклонения по использованию материалов возникают на стадии процесса производства. Поэтому они должны отражаться отдельно на счетах при списании в производство. Однако в соответствии с отечественным планом счетов отклонение по использованию можно отражать только на счёте 16, выделив отдельный субсчёт «Отклонение по использованию материалов». Поэтому в дебет счёта 20 «Основное производство» списываются только плановые затраты с кредита счёта 10. Он в данном случае регулируется счётом 16 в дополнение, к которому могут открываться дополнительные субсчета – «Отклонения в стоимости» и «Отклонения в расходовании». Этот порядок списания не даёт возможность для контроля и анализа таких затрат.

Кроме того, в СХОАО «Белореченское» на счетах бухгалтерского учёта не отражаются отклонения по оплате труда основных производственных рабочих, которые подразделяются на отклонения: по ставке оплаты труда и по норме выработки. Проблема в том, что счета для учёта таких отклонений в российском плане счетов отсутствуют. Так, М.А. Вахрушина предлагает все отклонения, которые формируются в системе управленческого учёта, отражать на счёте 16, выделяя на нем отдельные субсчета. Автор предполагает счёт 16 закрывать на счёт «Прибыли и убытков», однако отражение отклонений согласно предложенного способа в отечественной практике не предусмотрено [20].

Другая группа специалистов предлагает, отклонения фактической стоимости от плановой отражать только в рамках финансового учёта, «...учёта затрат в условиях применения нормативного метода должен не только сопровождаться системной документацией затрат, но и системной детализацией отклонений в разрезе объектов учёта. Именно этим обстоятельством обусловлена необходимость разработки системы бухгалтерской записи, обеспечивающей подачу информации по уровням контроля, и взаимосвязь этой информации в системе финансового учёта» [136]. С ведением нового плана счетов у предприятия появится вероятность ввести отдельную подсистему счетов для целей управления, используя, например не работающие счета третьего раздела «Затраты на производство». Основным недостатком учёта издержек в общей учетной системе – это невозможность проводить анализ данных для определения безубыточности производства и других пороговых значений. Например становится невозможным осуществление оперативного анализа затрат в разрезе статей затрат управленческого учёта.

Мы считаем, что необходимо группировать информацию по постоянным и переменным затратам на счетах бухгалтерского учёта. Для этого предлагается выделить дополнительные аналитические счета к счёту 20 «Основное производство», субсчёту 21 «Птицеводство», 1 – переменные затраты, 2 – постоянные затраты.

Счет 20.21.1 «Переменные затраты» то есть затраты зависящие от объема

производства, позволяет учитывать переменных затрат связанные с процессом производства. К названному счёту предлагается открыть аналитические счета, соответствующие приложенной номенклатурой статей затрат:

20.21.1.1 – «Оплата труда работников занятых в производстве»;

20.21.1.2 – «Дополнительные выплаты производственным работникам»;

20.21.1.4 – «Корма»;

20.21.1.5 – «Биопрепараты»;

20.21.1.6 – «Витаминные добавки».

Счет 20.21.2 «Постоянные затраты» или общие затраты производства, открывается для учёта постоянных затрат:

20.21.2.1 – «Расходы, связанные с эксплуатацией основных средств»;

20.21.2.2 – «Затраты на приготовление кормов» и т.д.

Затраты постоянные, учтенные на счете 20.21.2, распределяются а затем списываются сначала на производства, а затем на виды выпускаемой в данных производствах продукции в корреспонденции со счетом 20.21.1 «Переменные затраты» и в конечном счете образуют себестоимость продуктов (таблица 21).

Один из значимых недочетов учёта и формирования итоговых показателей на предприятиях с замкнутым циклом производства при комплексной переработке сырья необходимо считать отнесение потерь связанных с производством и реализацией одних совместно произведенных продуктов на себестоимость других. На наш взгляд, необходимо отдельно формировать себестоимость каждого вида совместно произведенных продуктов. Эти данные необходимо группировать на счёте 20 «Основное производство». В связи с этим предполагается последующий порядок учетных записей.

Учёта постоянных затрат организации осуществлять на следующих счётах бухгалтерского учета: 25 «Затраты общепроизводственные», 26 «Затраты общехозяйственные» и 44 «Затраты связанные с реализацией».

Таблица 21 – Предложенная схема бухгалтерских записей по формированию себестоимости продукции в предприятиях с замкнутым циклом производства (на примере птицеводческих предприятий)

Хозяйственные операции	Бухгалтерские записи	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Учтены переменные затраты на заработную плату	20.21.1	70
2. Отражены переменные затраты на дополнительные выплаты	20.21.1	70
3. Списана стоимость кормов	20.21.1	10
4. Списываются переменные затраты по окончании учётного периода по нормативу (с соответствующих субсчетов)	20.21	20.21.1
5. Списываются отклонения затрат		
- перерасход	20.21	20.21.1
- экономия	20.21.1	20.21
6. Отражены постоянные затраты	20.21.2	10,70,69,6 0,21 и т.д.
7. Распределены постоянные затраты по видам производств на основании установленных баз распределения	20.21	20.21.2
8. Списываются отклонения затрат:		
- перерасход	20.21	20.21.2
- экономия	20.21.2	20.21
9. Отражена полученная готовая продукция по фактической себестоимости:		
Производство яйца	43.1	20.21
Производство мяса	43.2	20.21
10. Выставлен счет покупателям на оплату продукции	62	90
11. Списание себестоимости проданной готовой продукции	90	43
12. В затраты проданной продукции включена часть:		
- общехозяйственных расходов	90	26
- общепроизводственных расходов	90	25
13. Списан результат от реализации продукции:		
- прибыль	90/9	99
- убыток	99	90/9

Используя систему «Директ-костинг» в рамках управленческого учёта, схему корреспонденции счетов организация может устанавливать самостоятельно (таблица 22).

Таблица 22 – Схема корреспонденции счетов по учёту затрат в птицеводстве (прирост живой массы)

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отнесены прямые затраты на стоимость прироста живой массы	20	10, 70, 69 и т.д.
2. Стоимость птица выбракованной из промышленного производства* (по первоначальной стоимости)	11	01
3. Стоимость выбракованных кур в живой массе	11	20
4. Учтена реализация выбракованных кур в живой массе	62	90
5. Списывается себестоимость выбракованных кур в живой массе	90	11
6. Определен финансовый результат от реализации прироста живой массы:		
- прибыль	90/9	99
- убыток	99	90/9

* Т.к. птица основного стада используется в процессе производства 540 дней, по нашему мнению, ее необходимо учитывать как основное средство на счете 01 и соответственно ее стоимость списывать частями.

В связи с тем, что постоянные затраты предприятия не зависят от его деятельности и относятся на долю структурного подразделения, то такие затраты в целом по организации следует отнести на счёт финансовых результатов. Организация вправе сама определять как будут списаны постоянные затраты (таблица 23).

Таблица 23 – Схема отнесения постоянных затрат в бухгалтерском учете

Содержание операций	1 вариант (действующий)		2 вариант (предлагаемый)	
	Дебет	Кредит	Дебит	Кредит
1. Общехозяйственные расходы (общие)	20(90)	26	90	26
2. Переменные затраты общепроизводственного назначения	20	25	20	25
3. Постоянные затраты общепроизводственного назначения (по видам производств)	20	25	90	25

Рекомендованные пути рационализации системы управленческого учёта в целом, а также синтетического и аналитического учёта затрат в отрасли птицеводства позволяют повысить полезность информации бухгалтерского учёта с целью эффективного управления и формирования достоверного финансового результата при продаже основных и сопряженных видов продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертационном исследовании на основании обобщения теории и практики калькулирования себестоимости различной продукции на предприятиях с замкнутым циклом производства сделаны следующие выводы.

1. Обзор зарубежной и отечественной литературы позволил изучить и определиться с использованием таких понятий, как затраты, расходы, издержки.

По нашему мнению, затраты – это совокупность ресурсов предприятия затраченных на производство продукции выраженные в денежной форме.

Издержки представляют собой совокупность всех затрат необходимых для осуществления организацией полного производственного процесса, выраженных в денежной форме.

Нами также были рассмотрены приведённые в отраслевых нормативных документах понятия организации группировки затрат в агропромышленных предприятиях, которые дают некоторые разъяснения по учёту затрат и калькулированию с учётом специфики отрасли. В связи с разработкой данного документа были сняты некоторые неопределенности в понятиях, организации бухгалтерского учёта и калькулирования себестоимости продукта, которые дают возможность их глубокого планирования, анализа и точного расчёта этих показателей.

Для аппарата управления в агропромышленных организациях изучение затрат и методов калькулирования позволят выявить альтернативные варианты использования капитала организации, определить и найти способы увеличения рентабельности производства и продукции, планировать ассортимент продукции и решать вопросы ценообразования, а также наиболее объективно определить фактическую себестоимость всех видов продукции и выявить пути её снижения.

«Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях» [102] отражают специфику отрасли и в связи с этим дают рекомендации по учёту затрат и калькулированию продукции, получаемой в

данной отрасли.

2. Предложена схема формирования затрат, основанная на выделении их постоянных и переменных частей применительно к видам ресурсов, продукций, производств и в целом по предприятию с отнесением их к производственным и непроизводственным. Предложенная нами группировка позволит вести учёт затрат, а также калькулировать себестоимость различных видов продукции, получаемых в одной стадии производства, а также проводить необходимые расчёты параметров безубыточности производства.

3. Проанализировав формирование затрат на предприятиях с замкнутым циклом производства Иркутской области и Республики Бурятия, было выявлено, что в своей практической деятельности эти организации не ведут группировку затрат по рекомендованной типовой номенклатуре статей из-за её недостаточности. Номенклатура статей затрат в данных предприятиях отличается от принятых в типовом перечне. Для совершенствования системы управления уточнена номенклатура статей затрат в соответствии с отраслевыми и технологическими особенностями процесса производства продукции. С этой целью были выделены отдельные виды затрат в самостоятельные группы, такие как «Амортизация птицы». При этом ожидается усиление контрольной функции управления и возможности проведения более глубокого анализа затрат.

4. Проведённый анализ организации первичной и сводного учета затрат на предприятиях с замкнутым циклом производства Иркутской области и Республики Бурятия выявил следующее: на большинстве предприятий отсутствует график документооборота; используются не типовые формы документов; несвоевременно отражаются факты хозяйственной деятельности; отсутствует автоматизация первичного учёта затрат и т.д. Такая ситуация существенно снижает эффективность управления и в итоге отрицательно сказывается на конечном результате работы организации. Вследствие этого было предложено усилить контроль над формированием первичных и сводных документов со стороны аппарата управления предприятия, как надежного источника для получения информации, нужной с целью анализа для принятия действенных управленческих решений.

5. Исследовав объекты калькулирования на предприятиях с замкнутым циклом производства, предложили детализировать эти объекты, т.к. все произведённые организацией издержки относятся на себестоимость лишь основных видов продукта, это искажает реальную ситуацию, сложившуюся на предприятиях на определенный момент.

Было предложено выделить сопряженную продукцию, как самостоятельный объект калькулирования, по которому также необходимо рассчитывать себестоимость и обособленно определять финансовый результат.

6. Исследовав методы исчисления себестоимости, разработали новую методику, в основе которой лежит разделение затрат на постоянные и переменные части, и доказали, что её применение не искажает финансовый результат предприятий и даёт возможность решать задачи, связанные с безубыточностью производства.

7. Распределять переменные затраты предложено по массе выпускаемой продукции, а постоянные затраты – пропорционально маргинальному доходу. Применение на предприятиях с замкнутым циклом производства предлагаемых способов распределения затрат обеспечит организацию многоступенчатого формирования затрат и получение максимума информации, которая позволит сформировать не только качественную информационную базу, но и отслеживать структуру формирования затрат для дальнейших расчетов, т.к. каждый вид продукции в комплексном производстве может стать сырьем для производства другого вида продукции. Численные результаты расчётов позволяют снять неопределенности при исчислении себестоимости яйца пищевого и выбракованных кур как самостоятельного продукта, готового к реализации, так и исходного сырья для дальнейшей переработки.

Теоретические положения, развитые в диссертации, следующие:

- обосновано применение понятия «затраты на производство»;
- предложена схема формирования производственных и непроизводственных затрат, основанная на выделении их постоянных и переменных частей применительно к видам ресурсов, продукции, производств и в

целом по предприятию;

– усовершенствована и дополнена номенклатура статей затрат статьями «амортизация птицы» с учётом технологических и организационных особенностей отрасли птицеводства;

– модифицирована первичная документация по группировке предметов труда, средств труда и выходу продукции, а также отчетность с учётом специфики предприятий с замкнутым циклом производства и качества выпускаемой продукции;

– предложено наряду с исчислением себестоимости основного и побочного продукта определять и стоимость сопряженного продукта предприятий и калькулирование себестоимости с перераспределением затрат на основную, побочную и сопряженную продукцию;

– предложен новый способ распределения постоянных и переменных затрат на основную и сопряженную продукцию и исчисления себестоимости данных видов продукции;

– разработана новая методика исчисления себестоимости, в основе которой лежит разделение затрат на постоянные и переменные, и доказано что ее применение не искажает финансовый результат предприятий с замкнутым циклом производства.

Практические положения будут способствовать снижению затратоёмкости выпускаемой продукции и повышению эффективности предприятий с замкнутым циклом производства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Аксененко, А.Ф. Нормативный метод учёт в промышленности : Теория, практика и перспективы развития / А. Ф. Аксененко. – М. : Финансы и статистика. 1983. – 224с.
2. Аксененко, А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью : Учёта и анализ / А. Ф. Аксененко. – М. Экономика 1984. – 167с.
3. Аксененко, А.Ф. Управленческий учёта на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений / А. Ф. Аксененко, М. С. Бобижонов, Ж. Ж. Пиримбаев. – М., 1994. – 127 с.
4. Алборов, Р.А. Информационно-управленческие аспекты производственного учёта в льноводстве / Р.А. Альборов, С.В. Бодрикова, И.Ш. Фатыхов. – Ижевск: «Шеп», 2000. – 135с.
5. Алборов, Р.А. Управленческие аспекты бухгалтерского учёта и контроля в сельском хозяйстве / Р.А. Альборов. – Ижевск: «Шеп», 2001. – 211с.
6. Алборов, Р.А. Организация управленческого учёта в сельском хозяйстве / Р.А. Альборов, Л.И. Хоружий, О.В. Шестакова. – Ижевск : «Шеп», 1998. – 110 с.
7. Афанасьев, Г., Бондарев, Э., Иванов, А. Новое понятие – благополучие птицы // Птицеводство. – 2005. – № 10. – С. 33-34.
8. Басманов, И.А. Вопросы учёта затрат на производство / И.А. Басманов. – М. : Финансы, 1964. – 106 с.
9. Басманов, И. А. Учёт производственных расходов предприятия / И.А. Басманов. – М. : Финансы, 1967. – 202 с.
10. Басманов И.А. Теоретические основы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции / под ред. проф. В.А. Новака. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.
11. Басманов, И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – Минск : Вышэйш. шк., 1973. – 296 с.
12. Баширов, А.А. Калькулирование себестоимости в строительстве / А.А.

Баширов. – М. : Финансы, 1980. – 128 с.

13. Беззуб, В.И. Управленческий учёт затрат по центрам ответственности в промышленном птицеводстве / В.И. Беззуб. – Волгоград: Волгоградская Государственная сельскохозяйственная академия, 2003. – 208 с.

14. Безруких, П.С. Состав и учёт издержек производства и обращения. В помощь бухгалтеру: Положение о составе затрат. Комментарии / П.С. Безруких. – М. : ФБК, 1996. – 224 с.

15. Безруких, П.С., Кашаев, А.Н., Комиссарова, И.П. Учёт затрат и калькулирование в промышленности / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 224 с.

16. Бычкова, С.М., Овчинникова, А.С. Повышение устойчивости развития предпринимательских структур и анализ их деятельности на основе управления стоимостью (монография) / С.М.Бычкова, А.С.Овчинников. – СПб. : СпбГАУ, 2011. – 196 с.

17. Бычкова, С.М., Бадмаева, Д.Г. Бухгалтерский учет и анализ расходов организации / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева // Известия Санкт-Петербургского государственного университета. – 2014. - № 37. - С. 155-159.

18. Бычкова, С.М., Подкопаев, В.В. Методика анализа экономического потенциала предприятия / С.М. Бычкова, В.В. Подкопаев // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: зб. Матеріалів III Міжнар. Наук.-практ.конф., присвяч. 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності; 3-4 квіт. 2014 р. - К.: КНЕУ, 2014. - С. 258-260.

19. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт / М.А. Вахрушина. – М. : ЗАО «Финанстатинформ», 2000. – 533 с.

20. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт / М.А. Вахрушина. – М. : ОМЕГА-Л, 2007. – 570 с.

21. Виханский, О.С. Стратегическое управление / О.С. Виханский. – М. : Экономистъ, 2008. – 292 с.

22. Воронова, Е. Ю. Управленческий учет / Е.Ю. Воронова. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 551 с.

23. Врублевский, Н.Д. Совершенствование нормативного метода учёта / Н.Д. Врублевский. - М. : Финансы и статистика, 1987. – 103 с.
24. Врублевский, Н.Д. Методика калькулирования себестоимости продукции комплексных производств в управленческом учёте // Бухгалтерия и банки. - № 3. – 2002 - С. 50-56.
25. Врублевский, Н.Д. Управленческий учёт издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие / Н.Д. Врублевский. – М. : Издательство «Бухгалтерский учёт», 2004. – 376 с.
26. Гарифуллин, К.М. Управление затратами / К.М. Гарифуллин. – Казань: Издательство государственного финансово-экономического института, 2005. – 316 с.
27. Гаррисон, Ч. Стандарт – кост / пер. с англ. С.Ф. Иванова. – М.; Л.: Оргучёт, 1933. – 204 с.
28. Гвишиани, Д. М. Организация и управление / Д. М. Гвишиани. – М.: Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 1998. – 332 с.
29. Говдя, В.В., Тончу, Е.А., Ремезков, А.А. Калькуляционная концепция развития учетно-аналитических систем экономических агентов рынка / В.В. Говдя, Е.А. Тончу, А.А. Ремезков // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. - 2014. - № 98. - С. 1174-1192.
30. Говдя, В.В., Дегальцева, Ж.В. Развитие управленческого учета в инновационной экономике / В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева // Экономика и предпринимательство. - 2015. - №1 (54). - С. 681-685.
31. Говдя, В.В., Дегальцева, Ж.В. Инновационные методы управления затратами в учетно-аналитическом кластере аграрных формирований / В.В. Говдя, Ж.В. Дегальцева // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса : Наука и высшее профессиональное образование. - 2015. - №1 (37). - С. 234-239.
32. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии : учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М. : КНОРУС, 2009. – 320 с.
33. Горелова, М.Ю. Управленческий учёт: методы калькулирования

себестоимости / М.Ю. Горелова. – М. : НалогИнформ, 2007. – 56 с.

34. Дейч, В.Ю. Учёт и контроль затрат при внутрихозяйственном расчете как эффективный инструмент управления / В.Ю. Дейч // Вестник ИГТУ. – 2007. – № 1. – С. 99-101.

35. Дейч, В.Ю. Нормативный метод учёта затрат в птицеводстве / В.Ю. Дейч // Вестник ИГТУ. – 2009. – № 3. – С.98-101.

36. Дейч, В.Ю. Организация информационной системы управленческого учёта / В.Ю. Дейч // Вестник ИрГСХА. – 2010. – Вып. 39. – С.27-39.

37. Дейч, В.Ю. К вопросу совершенствования калькулирование себестоимости продукции птицеводства (на примере птицеводческих предприятий Иркутской области) / В.Ю. Дейч // Сибирский Вестник сельскохозяйственной науки. - 2011. - № 3-4. – С. 135-138.

38. Дейч, В.Ю. Проблемы ведения учёта затрат на птицеводческих предприятиях / В.Ю. Дейч // Вестник ИрГСХА. – 2012. – Вып. 53. – С. 130-135.

39. Дейч, В.Ю. Проблемы калькулирования себестоимости продукции птицеводческих предприятий / С.С.Ованесян, В.Ю. Дейч // Бухучёт в сельском хозяйстве. – 2014. - № 1. – С. 53-58.

40. Дейч, В.Ю. Распределение переменных затрат и исчисление себестоимости основной и сопряженной продукции птицеводства яичного направления / С.С.Ованесян, В.Ю. Дейч // Достижения науки и техники АПК. – 2014. – № 3. – С. 7-10.

41. Дейч, В.Ю. Исчисление себестоимости продукции птицеводства/ С.С.Ованесян, В.Ю. Дейч // Бухучёт в сельском хозяйстве. – 2015. – № 7. – С. 53-58.

42. Дейч, В.Ю. Калькулирование себестоимости продукции птицеводства при организации управленческого учёта / В.Ю. Дейч. – Иркутск : Мегалит, 2008. – 126 с.

43. Дейч, В.Ю. Учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции кормопроизводства / О.Н. Кузнецова, В.Ю. Дейч. – Иркутск : Изд-во ИрГСХА, 2007. – 180 с.

44. Дейч, В.Ю. Совершенствование калькулирования себестоимости продукции / В.Ю. Дейч // Проблемы социально-экономического развития регионального АПК. – Иркутск : ИрГСХА, 2005. – С. 91-94.

45. Дейч, В.Ю. Учёт отклонений при нормативном методе учёта затрат. / В.Ю. Дейч, О.И. Дейч // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита. – Иркутск : БГУЭП, 2008. – С. 88-96.

46. Дейч, В.Ю. Организация учёта затрат на птицефабриках, занимающихся производством яиц / В.Ю. Дейч // Научные достижения производству. – Иркутск : ИрГСХА, 2009. – С. 29-33.

47. Дейч, В.Ю. Внедрение системы управленческого учёта на предприятии / В.Ю. Дейч // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, аудита и экономического анализа. – Иркутск : БГУЭП, 2010. – С. 30-34.

48. Дейч, В.Ю. Организация управленческого учёта на предприятии / В.Ю. Дейч // Инновационные технологии в АПК. – Иркутск : ИрГСХА, 2010. – С. 158-162.

49. Дейч, В.Ю. Варианты формирования себестоимости в управленческом учёте / В.Ю. Дейч // Рациональное природопользование и энергосберегающие технологии в агропромышленном комплексе. – Иркутск: ИрГСХА, 2010. – С. 54-60.

50. Дейч, В.Ю. Концепция управленческого учёта затрат по стадиям биотрансформации биологических активов / В.Ю. Дейч // Сб. статей международной научно-практической конференции, посвященной 110-летию со дня рождения А.М.Казанского, Иркутск, 21 декабря 2012 г. – Иркутск : Изд-во ИрГСХА, 2012. – С. 191-193.

51. Дейч, В.Ю. Рационализация (совершенствование) первичного учёта затрат в птицеводстве / В.Ю. Дейч // Материалы всероссийской научно-практической конференции, посвященной 55-летию Приморской государственной сельскохозяйственной академии, Уссурийск, 29-30 ноября 2012 г. – Уссурийск : Изд-во Прим. ГСХА, 2012. – С. 31-34.

52. Дейч, В.Ю. Концепция управленческого учёта в современных условиях / В.Ю. Дейч // Вестник науки ЗаБАИ. - 2012. - №2. – С. 83-87.
53. Дойл, Д. Управление затратами : стратегическое руководство: пер. с англ. И.В. Козырь и Н.С. Сологуб / Д. Дойл. – М. : ВолтерсКлувер, 2006. – 264 с.
54. Друри, К. Управленческий и производственный учёт / К. Друри. Москва: Юнити-Дана, 2005. – 735 с.
55. Друри, К. Управленческий учёт для бизнес-решений: учебник: пер. с англ. / К. Друри – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
56. Дырдонова, А.Н. Управление затратами: учебное пособие / А.Н. Дырдонова. – Нижнекамск: Нижнекамский химико-технический институт (филиал) КГТУ, 2010. – 112 с.
57. Ерофеева, В.А. Учёт, информация, управление: прямые и обратные связи / В.А. Ерофеева. – М : Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
58. Иванова, Ж.А. Учет затрат в системе директ-костинг / Ж.А. Иванова // Байкальские экономические чтения. Социально-экономическое развитие регионов: проблемы, перспективы Материалы международной научно-практической конференции. Улан-Удэ, 2015. - С. 73-77.
59. Ивашкевич, В.Б. Организация управленческого учёта по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учёт. – 2000. - № 5. - С. 58.
60. Ивашкевич, В.Б., Зайцев, С.Н. Современные тенденции развития управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. – 1996. – № 12. – С. 34-35.
61. Ивашкевич, В.Б. Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 159 с.
62. Илюхина, Н.А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Н.А. Илюхина // Интернет-журнал Науковедение. – 2015. – Т. 7. - № 2 (27). – С. 32.
63. Информационные технологии бухгалтерского учёта / под ред. О.П. Ильиной. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.
64. Катков, Ю.Н. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации

затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК / Ю.Н.Катков, С.В. Никитина // Бухучёт в сельском хозяйстве. – 2011. - № 8.

65. Катков, Ю.Н. Управленческий учет / Ю.Н. Катков // Генезис и современные тенденции развития : монография / М-во образования и науки РФ, Брянский гос. ун-т им. И. Г. Петровского, Социально-экономический ин-т. - Брянск, 2012. – 117 с.

66. Карпова, Т.П. Управленческий учёт / Т.П. Карпова. – М. : Аудит, 1998. – 346 с.

67. Клычова, Г.С., Исхаков, А.Т. Развитие методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства: Монография / Г.С. Клычова, А.Т. Исхаков. – Казань: Центр инновационных технологий, 2012. – 195 с.

68. Клычова, Г.С., Фасхутдинова, М.С. Управленческий учет целевых затрат // Вестник Казанского ГАУ. – № 2(32). – 2014. – С. 74-77.

69. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учёт : Учеб. пособие / 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 640 с.

70. Кондраков, Н. П., Иванова, М. А. Бухгалтерский управленческий учёт / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 368 с.

71. Концепция бухгалтерского учёта в рыночной экономике России: от 29.12.97 // Нормативные акты. – 1997. – № 3 – С. 105.

72. Корчагина, Л.М. Управленческие аспекты бухгалтерского учёта на предприятии / Л.М. Корчагина // Бух. учёт. – 1996. - №7. - С. 73.

73. Костюкова, Е.И., Шульга, С.А. Роль материальных затрат в формировании себестоимости продукции / Е.И. Костюкова, С.А. Шульга // NovaInfo.Ru. - 2014. - № 28. - С. 52-56.

74. Костюкова, Е.И., Феськова, М.В. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в винодельческих организациях / Е.И. Костюкова, М.В. Феськова. – Издательство "АГРУС", 2015. – 236с.

75. Костюкова, Е.И., Журавлева, А.В. Построение системы управления

затратами в растениеводческой организации / Е.И. Костюкова, А.В. Журавлева // Вестник АПК Ставрополя. - 2015. - №2 (18). - С. 264-269.

76. Лабзунов, П.П. Управление затратами на промышленных предприятиях России / П.П. Лабзунов; под ред. П.П. Лабзунова – М. : ЗАО «Издательство Экономика», 2005. – 222 с.

77. Ламыкин, И.А. Исчисление и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции / И.А. Ламыкин. – М. : Экономика, 1972. – 304с.

78. Лапуста, М.Г., Мазурина, Т.Ю., Скамай, Л.Г. Финансы организаций (предприятий): учебник. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 575 с.

79. Лапыгин, Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимализация затрат: практическое руководство / Н.Г. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. – М. : Эксмо, 2007. – 128 с.

80. Ларичкин, Ф.Д. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах / Ф.Д. Ларичкин. - Архангельск: Изд-во Кол. науч. центра РАН, 2003. – 105 с.

81. Ластовецкий, А.И. Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности / А.И. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.

82. Либерман, И.А. Управление затратами / И.А. Либерман. – М. : ИКЦ «МарТ», 2006. – 624 с.

83. Линник, В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий / В.Г. Линник.– Киев : «Вища школа», 1986. – 176 с.

84. Литвин, Ю. Я. Нормативный метод учёта в сельском хозяйстве / Ю. Я. Литвин. – Киев: «Вища школа, 1985. – 158 с.

85. Литвинов, В.В. Пути повышения эффективности функционирования птицеводческого комплекса / Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 2.

86. Максимова, Г.В., Самаруха, В.И., Распутина, А.В. Формирование себестоимости продукции птицеводческих организаций. Монография. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2009. – 162 с.

87. Максимова, Г.В. Направления формирования контрольно-аналитической информации в управлении организации // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, аудита и экономического анализа : сб. науч. тр. : (к 80-летию образования университета) / под общ. ред. Г.Г. Шильниковой ; БГУЭП. – Иркутск, 2010. – С. 106-108.

88. Максимова, Г.В. Контроль затрат в современных условиях // Современные направления теории и практики экономического анализа и аудита : сб. материалов IV межвуз. науч. конф. студентов и аспирантов, г. Новосибирск, 28 нояб. 2008 г. / под ред. Б. А. Аманжоловой [и др.] ; СибУПК. – Новосибирск, 2009. – С. 119-123.

89. Максимова, Г.В. Совершенствование документооборота в процессе принятия управленческих решений // Вестник Иркутского регионального отделения Академии наук высшей школы России. – 2003. – № 2 (3). – С. 127-131.

90. Максимова, Г.В. Управленческая отчетность на предприятиях / Г.В. Максимова, О.Ю. Козлов // Интеллектуальные и материальные ресурсы Сибири : сб. науч. тр. / БГУЭП. – Иркутск, 2003. – С. 30-36.

91. Максимова, Г.В. Управленческий учёт – элемент контроллинга / Г.В. Максимова, О.Ю. Козлов // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, налогообложения и аудита : материалы второй науч.-практ. конф. Сиб. региона, г. Иркутск, 22-23 нояб. 2001 г. / под общ. ред. Г. Г. Шильниковой ; ИГЭА. – Иркутск, 2002. – С. 152 - 155.

92. Максимова, Г.В. Системы показателей в управленческом учёте / Г.В. Максимова, О.Ю. Козлов // Современные методологические и практические проблемы управления : сб. науч. тр. / под ред. И. В. Лемеш; НГАЭиГ. – Новосибирск, 2002. – С. 108 -113.

93. Максимова, Г.В. Пользователи учётной информации о затратах на производство / Г.В. Максимова, К. Б. Запорожан // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, налогообложения и аудита : материалы второй науч.-практ. конф. Сиб. региона, г. Иркутск, 22-23 нояб. 2001 г. / под общ. ред. Г. Г. Шильниковой; ИГЭА. Иркутск, 2002. – С. 135-143.

94. Максимова, Г.В. Понятие управленческого учёта / Г.В. Максимова, А. В. Распутина // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, налогообложения и аудита : материалы второй науч.-практ. конф. Сиб. региона, г. Иркутск, 22-23 нояб. 2001 г. / под общ. ред. Г.Г. Шильниковой ; ИГЭА. – Иркутск, 2002. – С. 122-124.
95. Максимова, Г.В. Проблемы формирования управленческой информации предприятия / Г.В. Максимова, К. Б. Запорожан // Материалы 59-й ежегодной конференции ППС, докторантов, аспирантов и студентов, 27 марта-01 апр. 2000 г., г. Иркутск / ИГЭА. – Иркутск, 2000.
96. Максимочкина, О.В. Роль калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в управлении производством // Современные научные исследования: теория, методология, практика. - 2013. - Т. 1. - № 3 (3). - С. 207-215.
97. Максимочкина, О.В. Организация учета затрат при позаказном методе // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2013. - № 8. - С. 122-127.
98. Маргулис, А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности / А.Ш. Маргулис. – М. : Финансы, 1980. – 288 с.
99. Маргулис, А.Ш. Бухгалтерский учёт в отраслях народного хозяйства / А.Ш. Маргулис. – М. : Финанс, 1979. – 414 с.
100. Марков, Г.Н. Справочник по управленческому учёту / Г.Н. Марков, А.А. Бенин. – СПб. : Альфа, 2001.– 448 с.
101. Медведев, М.Ю. Общая теория учёта / М.Ю. Медведев. – М.: «Дело и сервис», 2001 – 750 с.
102. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. – Москва, 2003. – 205 с.
103. Методические рекомендации по бухгалтерскому учёту затрат и выхода продукции в птицеводстве. – Москва, 2005. – 179 с.
104. Мишин, Ю.А. Управленческий учёт: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография / Ю.А. Мишин. – М. :

Издательство «Дело и Сервис», 2002. - 175с.

105. Мюллендорф, Р., Карренбауэр, М. Производственный учёт / пер. с нем. М.И. Корсакова. – М. : ЗАО «ФБК – ПРЕСС», 1996. – 160 с.

106. Невешкина, Е.В. Управление затратами и ценообразованием. Применение в условиях кризиса / Е.В. Невешкина, С.В. Савонина, О.В. Фадеева. – М. : Омега-Л, 2010. – 136с.

107. Николаева, С.А. Учёт какой и для каких целей // Экономика и жизнь. – 1996. - № 47 (ноябрь). – С. 28.

108. Николаева, С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» / С.А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 158 с.

109. Николаева, С.А. Управленческий учёт: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учёт. – 1996. - № 2. – С. 21.

110. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» // С.А. Николаева. – М. : Аналитика-пресс, 1997. – 123 с.

111. Николаева, О.Е., Шишкова, Т.В. Управленческий учёт / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : УРСС, 2000. – 368 с.

112. Ованесян, С.С. Математическое моделирование в бухгалтерском учёте, анализе и налогообложении / С.С. Ованесян. – Иркутск : Изд-во ИГА, 2001. – 120 с.

113. Ованесян, С.С. Вероятностное моделирование в анализе безубыточности производства / С.С. Ованесян, В.П. Щербинин. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2008. – 111 с.

114. Ованесян С.С. Теория и практика распределения постоянных затрат при исчислении себестоимости производимой продукции: математический аспект // Известия Иркутской государственной экономической академии. - 2015. - Т. 25. - № 1. - С. 67-77.

115. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

116. Палий, В.Ф. Комментарий нового плана счетов бухгалтерского учёта

В.Ф. Палий. – М.: «Перспект», 2001.

117. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 191 с.

118. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. Т.2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учёт. Ч.3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 400с.

119. Пизенгольц, М.З. О разработке регистров учёта в сельском хозяйстве / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учёт. – 2001, №22. – С.42-46.

120. Пизенгольц, М.З. О содержании управленческого учёта / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учёт. – 2000. - №19. – С. 61.

121. Пизенгольц, М.З. Учёт затрат и закрытие счетов в колхозах и совхозах / М.З. Пизенгольц. – М. Статистика, 1972. – 278 с.

122. Поклад, И.И. Учёт, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И.И. Поклад. – М. : Финансы, 1966. – 256 с.

123. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приложение к приказу Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 года № 33н // Основные документы бухгалтерского учёта. – М. : Издательство ПРИОР, 2002. – 112 с.

124. Пятов, М.Л. Бухгалтерский учёт для принятия управленческих решений / М.Л. Пятов. – М. : 1С-Паблишинг, 2009. – 268 с.

125. Пятов, М.Л. Признание биоактивов в отчетности сельскохозяйственных организаций / М.Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2010. - № 8. - С. 10.

126. Пятов, М.Л. Оценка рентабельности: развитие методологии / М.Л. Пятов // БУХ. 1С. - 2010. - № 11. - С. 15-19.

127. Радостовцев, В.К. Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях / В.К. Радостовцев. – М. : Статистика, 1976. – 166 с.

128. Радостовцев, В.К. Бухгалтерский учёт на сельскохозяйственных предприятиях / В.К. Радостовцев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 389 с.

129. Рожнова, О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учёт. – 2013. - №23. – С. 2-7.

130. Расторгуева, Н.Ф. Формирование управленческой информации в птицеводстве / Н.Ф. Расторгуева // Управленческий учёт. – 2012. - № 8.

131. Сандрикова, Т.С. Исчисление и анализ себестоимости продукции птицеводства / Т.С. Сандрикова. – М. : Колос, 1982. – 109 с.

132. Сергушина, Е.С., Солдатова, Н.Ю. Учет и анализ затрат и их связь с калькулированием себестоимости продукции промышленного предприятия / Е.С. Сергушина, Н.Ю. Солдатова // Новая наука: Стратегии и векторы развития. - 2016. - № 2-1 (64). - С. 151-153.

133. Соколов, Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 470 с.

134. Соколов, Я.В. Концепция бухгалтерского учёта и аудита в XXI столетии / Я.В. Соколов. // Консультант. – 1997. - № 5.

135. Сорвина, О.В. Управление производственными затратами предприятия на основе достижения сбалансированности экономических ресурсов / О.В Сорвина // Международный бухгалтерский учёт. – 2013. - №23. – С. 38-49.

136. Стуков, С.А. Система производственного учёта и контроля / С.А. Стуков. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 223 с.

137. Треселева, С.Н. Совершенствование системы счетов бухгалтерского учета для целей управления / С. Н. Треселева // Бухгалтерский учет и аудит в системе экономических методов управления : материалы Всероссийской научно-производственной конференции, посвященной 20-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА (22-24 сентября 2005 года) / ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА. - Ижевск, 2006. - Т. 2. - С. 82-90.

138. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия: учебное пособие / М.И. Трубочкина. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 320 с.

139. Турецкий, Ш.Я. Планирование себестоимости / Ш.Я. Турецкий. – М. : Госпланиздат, 1941. – 115 с.

140. Турецкий, Ш.Я. Себестоимость и вопросы ценообразования / Ш.Я. Турецкий. – М. : Госпланиздат, 1940. – 300 с.
141. Ульянова, Н.В. Взаимосвязь методов ценообразования и калькулирования себестоимости: методы учета маржинальной прибыли / Н.В. Ульянова // Экономика и предпринимательство. - 2015. - № 1 (54). - С. 568-572.
142. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / В.Г. Лебедев [и др.]; под общей ред. Г.А. Краюхина. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Издательский дом «Бизнес-пресса», 2008. – 560с.
143. Федорович, Т.В., Дрожжина, И.В. Проблемы формирования информации о финансовых результатах деятельности холдинга / Т.В. Федорович, И.В. Дрожжина // Международный бухгалтерский учёт. – 2013. - № 23. – С. 18-26.
144. Федорович, Т.В. Проблемы организации учёта накладных расходов по целям управления на промышленном предприятии / Т.В. Федорович // Сибирская финансовая школа. – 2001. - № 1. – С. 65-71.
145. Федорович, Т.В. Методические подходы к адаптации управленческого учёта в российской практике / Т.В. Федорович // Сибирская финансовая школа. – 2000. - № 1. – С. 10-17.
146. Федорович, Т.В. Управленческий учёта: вопросы методологии и практическое применение в современных условиях хозяйствования / Т.В. Федорович // Вестник СГУПС. Вып. 10. Новосибирск : СГУПС, 2005. – С. 178-187.
147. Федорович, Т.В. Управление затратами в целях роста экономической эффективности деятельности / Т.В. Федорович // Социально-экономическое развитие регионального, инвестиционного, инновационного промышленно-строительного комплекса: Матер. II Междунар. очно-заочной науч.- практич. конф. – Новосибирск : Междунар. академия наукоеведения, 2005. – С. 237-241.
148. Хамидуллина, Г.Р. Управление затратами: планирование, учёта, контроль и анализ издержек обращения / Г.Р. Хамидуллина. – М. : Издательство «Экзамен», 2004. – 352 с.
149. Химическая энциклопедия / Под ред. И. Л. Кнунянца. – М. : Советская

энциклопедия, 1988. – 623с.

150. Хорнгрен, Чарльз, Фостер, Джордж, Датар, Шрикант. Управленческий учёт / пер. с англ.; 10-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.

151. Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учёт : управленческий аспект / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с: ил.

152. Хоружий, Л.И. Теория и практика информационного обеспечения механизмов управления в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М. : Изд-во МСХА, 2003. – 624 с.

153. Хоружий Л.И., Катков, Ю.Н. Расчёт повышения эффективности птицеводства посредством имитационных моделей / Л.И. Хоружий, Ю.Н. Катков // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. - № 4. – С. 36-39.

154. Чумаченко, Н.Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1965. – 124с.

155. Чумаченко, Н.Г. Некоторые вопросы прогнозирования, планирования и организации производства в США / Н.Г. Чумаченко. – Киев : Техника, 1971. – 230 с.

156. Чумаченко, Н.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 240 с.

157. Чумаченко, Н.Г. Статистико-экономические методы анализа в управлении производством США / Н.Г. Чумаченко. – М : Статистика, 1973.

158. Чумаченко, Н.Г. Принятие решений в управлении производством / Н.Г. Чумаченко. – Киев : Техника, 1978. – 175 с.

159. Шашкова, И.Г., Борычева, Н.Н. Систематизация затрат для целей управления в сельскохозяйственных организациях / И.Г. Шашкова, Н.Н. Борычева // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2009. - № 9. – С. 43-45.

160. Шевченко, И.Г. Управленческий учёта для менеджеров: учебно-практическое пособие / И.Г. Шевченко. – М. : ЗАО Издательство «Экономика», Аудиторская компания «Эдвайзер», 2001. – 185 с.

161. Шеремет, А.Д., Сайфулин, Р.С. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 448 с.
162. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / пер. с англ. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.
163. Шогенов, Б.А. Учёт затрат по местам их возникновения в условиях комплексного использования сырья / Б.А. Шогенов, А.Р. Мирзоева // Международный бухгалтерский учёт. - 2011. - № 36.
164. Экономический словарь / под ред. А. И. Архипова, Е.Г. Багудиной, С. А. Балашова. – М. : Проспект, 2010. – 672 с.
165. Энциклопедический словарь по металлургии / гл. ред. Н.П. Лякишев. – М. : Интермет Инжиниринг. 2000. – 408 с.
166. Яругова, А. Управленческий учёт. Опыт экономически развитых стран / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 247 с.
167. V. Deich, AN INNOVATIVE METHOD OF CALCULATION OF AGRICULTURAL PRODUCTION IN LIVESTOCK / S. Ovanesyan, V. Deich // Development scenarios and alternatives in the modern economy. 2nd edition : research articles, B&M Publishing, San Francisco, California. – 2015. – С. 65-84.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Классификация производственных затрат для целей управления в сельскохозяйственных организациях

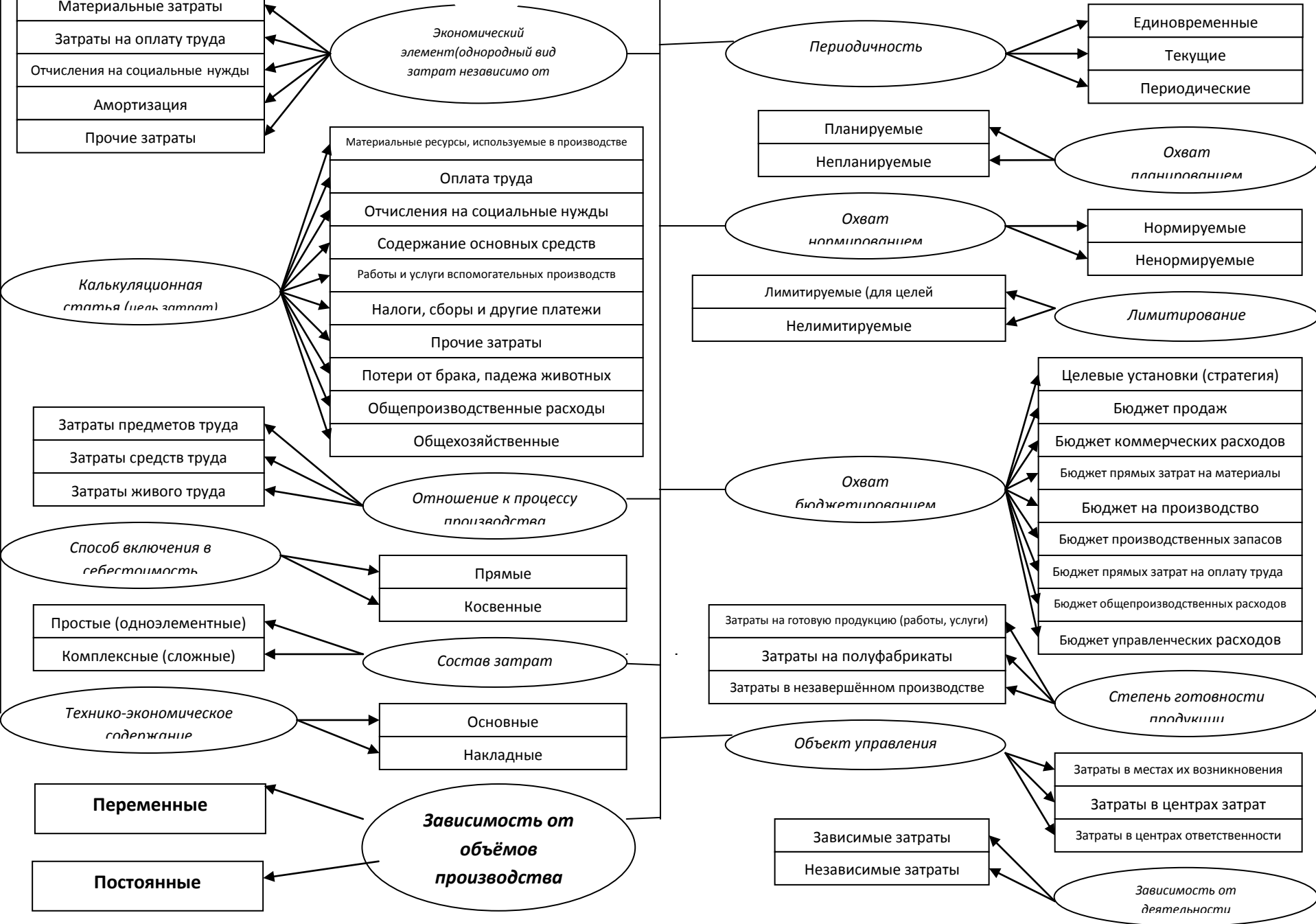


Схема 1 – Классификация производственных затрат

предприятие

Цех по производству яиц
(структурное подразделение)

Производственный отчет цеха
За сентябрь 2014 года
Раздел 1. Производственные затраты (дебет счёта)

Учетные группы	Элементы затрат		Переменные затраты								Постоянные затраты								Итого по дебету счёта №		
			Основная оплата труда		Корма		Витаминные добавки		Биопрепараты медикаменты		Итого	Затраты на содержание ОС.	Горюче-смазочные материалы	Грузовой автотранспорт	И т. д.	Итого	Затраты на текущий ремонт	Расходы на производственные расходы		Общехозяйственные расх.	Итого
			Чел час.	Сумма, руб.	Ц. к. ед.	Суша. руб.	Кол., кг.	Сумма, руб.	Кол., кг.	Сумма, руб.											
Промышленное стадо	С начала отчетного года	План	23580	184623	256618	4602278	15355	112395	146,5	135628	5034924	287753	178620	288013	-	754386	134015	153212	28900	316127	6105437
		Фактический	21880	169980	269280	4831326	16005	117396	151,715	144690	5263392	294371	192576	310579	-	797526	127625	159452	33000	319177	6380995
		Результат (+, -)	-1700	-14643	+12662	+229048	+650	+5001	+5,21	+9062	228468	+6618	+13956	+22566	-	43140	-6390	+6240	+4100	3050	275558
	За месяц	План	1768	13236	17393	386614	1670	12267	10,78	10500	422617	35700	20100	33008	-	88808	15600	17340	3200	38140	547565
		Фактич	1965	14711	18900	420112	1800	13970	11,90	11890	460683	37800	25400	32940	-	96140	15020	18950	3100	37070	593893
		Результат (+, -)	+197	+1475	+1507	+33498	+130	+1703	+1,12	+1390	38066	+2100	+5300	-68	-	7332	-580	+1610	-100	930	46328
	Итого	План	24248	206857	271811	4988901	16020	122660	147,1	136123	5454541	319452	196720	321096	-	837268	147613	171550	31100	350263	6642072
		Фактич	22745	184691	285980	5251438	16800	131366	153,46	146575	5721075	328170	215976	343594	-	887740	140643	179400	35100	365143	6963958
		Результат (+, -)	-1503	-13168	+14169	+262546	+780	+6704	+6,33	10452	266534	+8718	+19236	+22498	-	50472	-6970	+7850	4000	4880	321886
Всего по фактическим затратам	С начала отчетного года		X	169980	X	4831326	X	117396	X	144690	5263392	294371	192576	310579	-	797526	127625	159452	33000	319177	6380995
	За текущий месяц		X	14711	X	420112	X	13970	X	11890	460683	37800	25400	32940	-	96140	15020	18950	3100	37070	593893
	Всего за год		X	184691	X	5251438	X	131366	X	156580	5724075	332171	217976	343519	-	893666	142645	1784020	36100	356247	6974888

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Раздел 2. Выход продукции из производства (кредит счёта)

Объект производственного учета		Получено яйца пищевого			
		Выход пищевых яиц (тыс. шт.)	Итого затрат, руб.	Себестоимость руб. 1000 шт.	
Бригада по содержанию промышленного стада кур-несушек	С начала отчетного года	План	9200	6094507	662,44
		Фактический расход	10768	6369765	591,54
		Результат (+, -)	+568	275558	-70,89
	За текущий месяц	План	918	547565	596,48
		Фактический расход	1017	593893	554,46
		Результат (+, -)	+99	46328	-42,02
	Всего за год	План	10118	6642072	656,46
		Фактический расход	11785	6963958	590,62
		Результат (+, -)	+1667	321886	-65,84
Итого получено продукции	С начала отчетного года	X	6369765	X	
	За текущий месяц	X	593893	X	
	Всего за год	X	6963958	X	

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Раздел 3. Результаты деятельности подразделения

Показатели Наименование продукции		Стоимость продукции	Пере- менные затраты, руб.	Постоянные затраты, руб.	Маржинальный доход, руб.	Прибыль, полученная в результате производства	
Яйцо пищевое	С начала отчетного года	План	7922859,1	5031924	748460	2142475	1828352
		Фактический расход	8280694,5	5260392	791300	2229003	1910930
		Результат (+, -)	+357835,4	228468	43140	86227,4	82277,4
	За текущий месяц	План	711834,5	422617	88808	200409,5	164269,5
		Фактический расход	772061,0	460683	96140	215238	178168
		Результат (+, -)	+60227	+38066	7332	14829	13899
	Всего за год	План	8634693,6	5454541	837268	2342885	1992622
		Фактический расход	9053145,4	5721075	887740	2444330	2089187
		Результат (+, -)	+418451,8	266534	50472	101445,8	96565,8

Отчет проверил:

Экономист.....

Бухгалтер.....

Исполнитель.....

предприятие

Цех по производству яиц
(структурное подразделение)

Производственный отчет предприятия

За сентябрь 2014 года

Раздел 1. Производственные затраты (дебет счёта)

Объекты учета затрат	Статьи и виды затрат		Переменные затраты									Постоянные затраты									Итого по дебету счёта №
			Основная оплата труда		Корма		Витаминные добавки		Биопрепараты медикаменты		Итого	Затраты на содержание ОС	Горюче-смазочные материалы	Грузовой автотранспорт	И т.д.	Итого	Затраты на ремонт ОС	Общеслужебные расходы	Общехозяйственные расх.	Итого	
			Чел. час.	Сумма, руб.	Ц. к. ед.	Суша, руб.	Кол., кг.	Сумма, руб.	Кол., кг.	Сумма, руб.											
Бригада по содержанию Промышленного стада кур-несушек	С начала отчетного года	План	22480	193621	254418	4602287	14350	110393	136,3	125623	5031924	283752	176620	288088	-	748460	132013	154210	27900	314123	6094507
		Фактич	20780	178978	267080	4831335	15000	115394	141,5	134685	5280392	290370	190576	310654	-	791300	125623	160450	32000	318073	6369765
		Результат (+, -)	-1700	-14643	+12662	+229048	+650	+5001	+5,-21	+9062	228468	+6618	+13956	+22566	-	43140	-6390	+6240	+400	3050	275558
	За текущий месяц	План	1768	13236	17393	386614	1670	12267	10,78	10500	422617	35700	20100	33008	-	88808	15600	17340	3200	38140	547565
		Фактич	1965	14711	18900	420112	1800	13970	11,90	11890	460683	37800	25400	32940	-	96140	15020	18950	3100	37070	593893
		Результат (+, -)	+197	+1475	+1507	+33498	+130	+1703	+1,12	+1390	38066	+2100	+5300	-68	-	7332	-580	+1610	-100	930	46328
	Всего за год	План	24248	206857	271811	4988901	16020	122660	147,1	136123	5454541	319452	196720	321096	-	837268	147613	171550	31100	350263	6642072
		Фактич	22745	193689	285980	5251447	16800	129364	153,46	146575	5721075	328170	215976	343594	-	887740	140643	179400	35100	365143	6963958
		Результат (+, -)	-1503	-13168	+14169	+262546	+780	+6704	+6,33	10452	266534	+8718	+19236	+22498	-	50472	-6970	+7850	4000	4880	321886
Всего по дебету счетов фактически	С начала отчетного года		X	178978	X	4831335	X	115394	X	134685	5260392	290370	190576	310654	-	791300	125623	160450	32000	318073	6369765
	За текущий месяц		X	14711	X	420112	X	13970	X	11890	460683	37800	25400	32940	-	96140	15020	18950	3100	37070	593893
	Всего за год		X	193689	X	5251447	X	129364	X	146575	6721075	328170	215976	343594	-	887740	140643	179400	35100	335143	6963958

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Раздел 2. Выход продукции (кредит счета)

Объект производственного учета	Производство яиц				
		Валовой выход тыс. шт.	Итого затрат, руб.	Себестоимость руб. 1000 шт.	
Всего по бригадам по содержанию промышленного стада кур-несушек	С начала отчетного года	План	36800	24378028	662,45
		Фактический расход	43072	25479060	591,54
		Результат (+, -)	+6272	+110132	-70,92
	За текущий месяц	План	3672	2190260	596,47
		Фактический расход	4068	2375572	583,96
		Результат (+, -)	+396	+185312	-12,50
	Всего за год	План	40472	26568288	656,46
		Фактический расход	47140	27854632	590,89
		Результат (+, -)	+6668	+1286344	-65,57
Всего по кредиту счета фактически	С начала отчетного года		X	24378028	X
	За текущий месяц		X	2375572	X
	Всего за год		X	27854632	X

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Всего по бригадам	С начала отчетного года	План	134880	1161726	1526508	27613724	86100	662358	-	30191544	1702512	1059720	1728528	-	4490760	792078	925260	167400	1884738	36567044
		Фактический расход	124680	1073868	1602480	28988012	90000	692364	-	31562352	1742220	1143456	1863924	-	4747800	753738	962700	192000	1908438	38218592
		Результат (+, -)	-10200	-87858	75972	1374288	3900	30006	-	1370808	39708	83736	135396	-	258840	-38340	37440	24600	23700	1653348
	За текущий месяц	План	10608	79416	104358	2319684	10020	73602	-	2535702	214200	120600	198048	-	532848	93600	104040	19200	216840	328390
		Фактический расход	11790	88266	113400	2520672	10800	83820	-	2764098	226800	152400	197640	-	576840	90120	113700	18600	222420	3563358
		Результат (+, -)	1182	8850	9042	200988	780	10218	-	228396	12600	31800	-408	-	43992	-3480	9660	-600	5580	277968
	Всего за год	План	145488	1241142	1630866	29933408	96120	735960	-	32727248	1916712	1180320	1926576	-	5023608	885678	1029300	186600	2101578	39852432
		Фактический расход	136470	1162134	1715880	31508684	100800	776184	-	34326452	1969020	1295856	2061564	-	5326440	843858	1076400	210600	2130858	41783748
		Результат (+, -)	-9018	-79008	85014	1575276	4680	40224	-	1599204	52308	115536	134988	-	302832	-41820	471	24000	29280	1931316
	И т.д.		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Отклонение от учетных цен (+,-)	С начала отчетного года	-	-	55972	374288	-	25006	-	1300808	-	43736	135396	-	258840	-38340	37440	24600	23700	1653348	
	За текущий месяц	-	-	750	350	-	270	-	1370	-	12470	950	-	21970	6407	6900	1050	14420	37780	
	Всего за год	-	-	61800	35500	-	65700	-	163000	-	1247000	1121000	-	2368000	647000	693300	105200	1445500	3976500	
Всего затрат по дебету счета (факт)	С начала отчетного года	124680	1073868	1602480	28988012	90000	692364	-	31562322	1742220	1143456	1863924	-	4747800	753738	962700	192000	1908438	38218592	
	За текущий месяц	11790	8826*	113400	2520672	10800	83820	-	2764098	226800	152400	197640	-	576840	90120	113700	18600	222420	3563358	
	Всего за год	136470	1162134	1715880	31508684	100800	776184	-	34326452	1969020	1295856	2061564	-	5326440	843858	1076400	210600	2130858	41783748	

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Раздел 3. Результаты деятельности подразделений

Показатели		Стоимость продукции	Пере- менные запраты, руб.	Постоянн ыезапраты, руб.	Маржинальный доход, руб.	Прибыль, полученная в результате производства
С начала отчетного года	План	31691436	20127696	2993840	8569900	7313408
	Фактический расход	33122778	21041368	3165200	8916012	7643720
	Результат (+, -)	1431342	913872	172560	344909,6	329109,6
За текущий месяц	План	2847338	1690468	355232	801638	657078
	Фактический расход	3088244	1842732	384560	860952	712672
	Результат (+, -)	240908	152264	29328	59316	55596
Всего за год	План	34538774	21812164	3349072	9371540	7970488
	Фактический расход	36212582	22884300	3550960	9777320	8356748
	Результат (+, -)	1673807	1066136	201888	405783,2	386263,2
Всего фактически		36212582	22884300	3550960	9777320	8356748

Исполнитель

Экономист

Отчет проверил

Главный бухгалтер

**Ведомость учета и анализа отклонений фактических затрат от
нормативных
за август 20 ____ года**

Статьи затрат	Отклонения от норм по периодам, производственным подразделениям и статьям учета								
	С начало года до отчетного месяца			За месяц			С начало года		
	Всего	В т.ч.		Всего	В т.ч.		Всего	В т.ч.	
		Брг. №1	и т.д.		Брг. №1	и т.д.		Брг. №1	И т.д.
Основная оплата труда:									
Переменные									
Производственные	2500	1200	-	600	450	-	3100	1650	-
Непроизводственные	1500	900	-	400	230	-	1900	1130	-
Дополнительная заработная плата:									
Переменные									
Производственные	600	200	-	450	230	-	1050	430	-
Непроизводственные	700	350	-	500	360	-	1200	910	-
Корма всех видов:									
По видам кормов 1	3700	2000	-	2000	1200	-	5700	3200	-
По видам кормов 2 и т.д.	1500	800	-	890	560	-	2390	1360	-
Биопрепараты и медикамента:									
По видам 1	1200	600	-	450	170	-	1650	770	-
По видам 2.	600	420	-	230	90	-	790	510	-
Витаминные добавки:									
По видам 1	700	120	-	400	80	-	1100	200	-
По видам 2	300	80	-	100	60	-	400	140	-
Всего отклонений переменных затрат	13300	6670	-	6020	3420	-	19280	10090	-
Содержание объектов основных средств	1200	700		900	250	-	2100	950	-
Услуги оказанные вспомогательными производствами	3500	2350	-	1700	890	-	5200	3240	-
Отклонения по постоянным затратам	4700	300	-	450	270	-	1150	570	-
Всего отклонений	18000	6970	-	6450	3690	-	20430	10660	-

Бухгалтер материальной группы

(подпись)

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

(название предприятия)

Ведомость учета расхода кормов за _____

Вид птицы *промышленное стадо кур*

Группа птиц *30-40 недель*

Ответственное лицо _____

Дебет синтетического счета 20.01.1.

Аналитический счет 02

Поголовье 380 тысяч голов

	Корма					
	Зерно	Овес	Витамины	Шрот подсол- нечный	Шрот соевый	И т.д.
1.Нормы потребления в с е г о на содержание 1 головы, кг	5320 0,014	7600 0,02	3800 0,01	5700 0,015	760 0,002	- -
2.Нормы по стоимости, руб./ кг	2,41	0,30	0,12	0,23	0,36	-
3.Нормы по стоимости кормов, руб.	12821,2	2280	456	1311	273,6	-
4.Использование кормов по факту, всего	5230	7800	3890	5600	790	-
5.Расход кормов по факту на содержание 1 головы; килограмм	0,141	0,021	0,01	0,015	0,002	-
6.Стоимость кормов по факту, руб./кг всего, руб.	2,47 12918,1	0,32 2496	0,14 544,6	0,25 1400	0,37 292,3	- -
7.Общий результат	96,9	216	88,6	116	89	-
8.Изменение цен приобретения	53,5	128,5	50,3	94	50	-
9.Изменения по расходу	43,4	87,5	33,3	22	39	-

Зоотехник

Бухгалтер

ПРИМЕР РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИЙ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ СПОСОБАХ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ

Допустим в организации производится два типа продуктов, имеющих следующие характеристики: удельные переменные расходы $Z_{V_1}=3$, $Z_{V_2}=4$, $C_1=6$, $C_2=5$, $Z_c=90$, $n_1=30$, $n_2=50$,

где $Z_{V_{1,2}}$ —переменные затраты;

Z_c —постоянные затраты;

$C_{1,2}$ — цена единицы продукции;

$N_{1,2}$ —количество произведенной продукции.

Все цифры в соответствующих условных единицах.

Распределим постоянные затраты пропорционально переменным затратам.

Вычислим сначала коэффициенты пропорциональности:

$$c_1 = \frac{3 \times 30}{3 \times 30 + 4 \times 50} = 0,31, \quad c_2 = \frac{4 \times 50}{3 \times 30 + 4 \times 50} = 0,69,$$

где, c_1 и c_2 – коэффициенты распределения для 1 и 2 видов продукции.

Далее

$$Z_{c_1} = c_1 Z_c = 0,31 \times 90 = 28, \quad Z_{c_2} = c_2 Z_c = 0,69 \times 90 = 62,$$

где $Z_{c_{1,2}}$ —постоянные затраты, отнесенные на 1 и 2 вид продукции.

Рассчитаем теперь себестоимость S_i по выручку V_i по и прибыль Q_i :

$$S_1 = 28 + 3 \times 30 = 118, \quad S_2 = 62 + 4 \times 50 = 262,$$

$$V_1 = 6 \times 30 = 180, \quad V_2 = 5 \times 50 = 250,$$

$$Q_1 = 180 - 118 = 62; \quad Q_2 = 250 - 262 = -12.$$

Суммарная прибыль равна:

$$Q = Q_1 + Q_2 = 62 - 12 = 50.$$

Несмотря на то что производство второго вида изделия оказалось убыточным, в целом предприятие работает рентабельно.

Подчеркнем, что общая сумма прибыли, равняется 50 единицам, получится и из расчетов по общим итоговым показателям, не принимая в расчет полную себестоимость конкретного вида выпущенной продукции, т.е.

$$S = S_1 + S_2 = Zv_1n_1 + Zv_2n_2 + Zc = 3 \times 30 + 4 \times 50 + 90 = 380,$$

$$V = V_1 + V_2 = 180 + 250 = 430,$$

$$Q = V - S = 430 - 380 = 50.$$

Распределим теперь постоянные расходы пропорционально выручке:

$$c_1 = \frac{180}{180 + 250} = 0,42, \quad c_2 = \frac{250}{180 + 250} = 0,58 .$$

Тогда

$$Zc_1 = 0,42 \times 90 = 38 \quad Zc_2 = 0,58 \times 90 = 52,$$

$$S_1 = 38 + 3 \times 30 = 128, \quad S_2 = 52 + 200 = 252,$$

$$Q_1 = 180 - 128 = 52, \quad Q_2 = 250 - 252 = -2.$$

А суммарная прибыль – $Q = Q_1 + Q_2 = 52 - 2 = 50$.

Как мы видно, и при этом способе распределения появилась виртуальная убыточность.

Распределим теперь постоянные затраты пропорционально маржинальному доходу - MD:

$$MD_1 = n_1(C_1 - Zv_1) = 30 \times 3 = 90,$$

$$MD_2 = n_2(C_2 - Zv_2) = 50 \times 1 = 50.$$

Тогда

$$c_1 = \frac{90}{90 + 50} = 0,64, \quad c_2 = \frac{50}{90 + 50} = 0,36.$$

Следовательно,

$$Zc_1 = 0,64 \times 90 = 58, \quad Zc_2 = 0,36 \times 30 = 32 .$$

В этой ситуации

$$S_1 = 58 + 3 \times 30 = 148, \quad S_2 = 32 + 4 \times 50 = 232,$$

$$Q_1 = 180 - 148 = 32, \quad Q_2 = 250 - 232 = 18.$$

А общий финансовый результат, $Q = Q_1 + Q_2 = 32 + 18 = 50$, что и ожидалось.