

*Суранаев Т.Д.*

## **УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ В УПРАВЛЕНИИ ИЗДЕРЖКАМИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА**

В условиях усиления конкуренции между товаропроизводителями на первый план выдвигается управление издержками. Система управленческого учета производственных затрат должна стать составным элементом системы сравнительных преимуществ по отношению к конкурентам. Это означает, что практика учета должна давать информацию на всех уровнях по вопросам текущей рентабельности или об экономии отдельных видов издержек производства и положении предприятия относительно конкурентов. Принципиально новые методологические подходы определяют организацию учета. Традиционная система учета производственных затрат дает менеджерам неверную информацию для принятия решений. Себестоимость проданной продукции определялась на основе установленных калькуляционных статей, охватывающих все виды затрат, имеющих как прямое, так и косвенное отношение к произведенной продукции. В результате допускались искажения в определении затрат между стоимостью реализованной продукции и запасов.

Одним из элементов методологии учета и управления производственных затрат является их классификация по определенным признакам.

В большинстве случаев затраты классифицируют:

- 1) по характеру участия в процессе производства (основные и накладные),
- 2) по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные),
- 3) по статьям затрат,
- 4) по элементам затрат.

Прямые затраты относят непосредственно на объекты учета затрат, так как они имеют определенную принадлежность к объектам. В отрасли растениеводства - это стоимость израсходованных семян, удобрений, оплата труда рабочих на сельскохозяйственных работах, в отрасли животноводства - стоимость израсходованных кормов, медикаментов, оплата труда работников отрасли.

Исследования группировки затрат свидетельствуют о том, что состав прямых затрат определяют верно. Состав косвенных расходов определяют так же правильно, но снижена объективность их распределения между объектами учета затрат.

Так, в отдельных организациях суммы начисленной амортизации по основным производственным средствам отраслей растениеводства и животноводства распределяют: 50% начисленных сумм относят на растениеводство, 50% - на животноводство. Суммы начисленных амортизационных отчислений по зерноуборочным комбайнам распределяются между зерновыми культурами в соответствии с произвольными процентными ставками. Аналогичными методами отражают в составе затрат объекта стоимость израсходованных на сельскохозяйственных работах нефтепродуктов.

Как известно номенклатура накладных расходов, довольно обширна. На практике состав накладных расходов незначителен: затраты на оплату труда, амортизационные отчисления, затраты на мероприятия по охране труда и технике безопасности, расходы на командировки, конторские, почтовые расходы и прочие.

В большинстве организаций не ведут обособленно учет общепроизводственных расходов, возникающих в бригадах, фермах, цехах.

Стремление к сокращению номенклатуры накладных расходов в организациях оправдано тем, что указанные виды затрат невозможно прямо отнести на объекты учета, их в любом случае приходится распределять.

Исследования позволяют сделать вывод, что сокращение номенклатуры накладных расходов снижает информационные и аналитические возможности бухгалтерского учета, персональную ответственность руководителей производственных подразделений, минимизирует возможности снижения неэффективных накладных затрат. Происходит обезличивание накладных расходов общепроизводственного назначения, следствием чего является невозможность составления группировок с целью управления затратами. Учитывая исторически сложившуюся методологию учета затрат калькуляционный подход к распределению затрат на объекты учета, предполагали распределение накладных расходов пропорционально тому или иному признаку.

Общепроизводственные фермские, цеховые расходы распределяются пропорционально сумме оплаты труда производственных рабочих. Отраслевые общепроизводственные - пропорционально сумме прямых затрат за минусом стоимости: семян - в растениеводстве, кормов - в животноводстве, сырья, материалов, полуфабрикатов - в промышленных производствах. В основном в исследуемых организациях осуществляется методологически верный подход к распределению накладных расходов. В отдельных случаях было выявлено, что обособленный учет накладных расходов вообще не ведется, так как их номенклатура в организации незначительна.

Классификация затрат по статьям калькуляции для сельскохозяйственных организаций имеет особое значение. Во-первых, классификация затрат по данному признаку - исторический подход к группировке затрат, во-вторых, постатейный учет затрат используется в организациях при планировании затрат на будущий отчетный период.

Таблица 1

Сравнение применяемой классификации затрат по статьям с рекомендуемым номенклатурным перечнем

№п п	Наименование статьи затрат	Номенклатура статей затрат, применяемых в							
		растение-водстве		животно-водстве		промышленных производствах		Вспомог-ных производствах	
		при-мени-мая	реко-менду	при-мени-мая	реко-менду	при-мени-мая	реко-менду	при-мени-мая	реко-менду
1.	Оплата труда с отчислениями в социальный фонд	+	+	+	+	+	+	+	+
2.	Семена и посадочный материал	+	+	-	-	-	-	-	-
3.	Удобрения минеральные и органические	+	+						
4.	Средства защиты живот-х и раст-й		+		+				
5.	Корма	-	-	+	+	-	-	-	-
6.	Сырье для пер-и	-	-	-	-	-	+	-	"
7.	Содержание ОС	+	+	+	+	+	+	+	+
8.	Работы и услуги	+	+	+	+	+	+	+	+
9.	Организация произ-а и управл-я	+	+	+	+	+	+		
10.	Платежи по кредитам	-	+	-	+	-	+	-	+
11.	Потери от падежа животных	-	-	+	+	-	-	-	•
12.	Прочие затраты	+	+	+	+	+	+	+	+

Примечание: "+" отмечены применяемые и рекомендуемые статьи учета затрат, "-" не применяемые или не рекомендуемые статьи учета затрат.

Классификация затрат по статьям применяется в каждой из исследуемых организаций. Во всех отраслях сельского хозяйства и видах производств однородные по своему экономическому содержанию виды затрат объединяют в статьи затрат. Данные постатейного учета накапливаются в соответствующих учетных регистрах за отчетный период нарастающим итогом с начала года и используются для последующего калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Исследования показали, что применяемый в организациях перечень статей затрат значителен, обладает разной информативностью.

Статья "Работы и услуги" отражает стоимость работ и услуг вспомогательных производств, а также сторонних организаций, обеспечивающих производственные нужды. В отдельных организациях, кроме указанной статьи имеет место применение статей, включающих затраты аналогичного характера. Так, в отраслях растениеводства и животноводства применяют статью учета затрат "Машинно-тракторный парк", где отражают стоимость услуг, оказываемых основным отраслям (ранее накопленных на счете "Вспомогательные производства" и затем распределенных пропорционально объему выполненных работ).

Затраты по содержанию основных средств составляют значительный удельный вес в структуре затрат во всех исследуемых организациях. Именно это обусловило отражение сумм начисленной амортизации в статье "Накопленная амортизация".

Таким образом, вследствие методологически неверного подхода к определению состава прочих затрат, их удельный вес в структуре себестоимости в отдельных организациях достигает 15-20 %. В результате снижается возможность объективного анализа состава и структуры себестоимости исходя из сумм затрат по конкретным статьям. Выявлено, что функции, возложенные в сельскохозяйственных организациях на постатейный учет затрат, весьма ограничены: использование информации в целях планирования и анализа структуры себестоимости. Анализируя применяемые в организациях варианты постатейного учета, возникает вопрос, какую информацию можно извлечь из учета затрат по статьям, если он организован только исходя из условия конкретной организации?

В этой связи нами исследован состав статей затрат в растениеводстве и животноводстве. Несмотря на значительно объемный перечень статей затрат, подход к постатейному учету здесь методологически верен. Так, как очевидно, что в статьи объединены однородные по своему экономическому содержанию виды затрат. Аналитические возможности повышаются, облегчается планирование производства.

Таблица 2

Статьи учета затрат, применяемые в отраслях организаций

№ п/п	Статьи учета затрат в растениеводстве	Уд.вес, %	№ п/п	Статьи учета затрат в животноводстве	Уд.вес, %
1.	Заработная плата	16,4	1.	Заработная плата	22,4
2	Натуральная оплата	6,1	2.	Отчисления в соцфонд	8,6
3.	Отчисления в соцфонд	8,7	3.	Резерв на оплату отпусков	0,7
4.	Резерв на оплату отпусков	1,6	4.	Корма	39,2
5.	Семена и посадочный материал	31,5	5.	Медикаменты	6,2
6.	Удобрения	6,3	6.	Текущий ремонт	2,3
7.	Средства защиты растений	3,2	7.	Амортизация ОС	3,0
8.	Текущий ремонт	4,5	8.	Грузовой автотранспорт	0,7
10.	Грузовой автотранспорт	1,2	9.	Машинно-тракторный парк	0,6
11.	Машинно-тракторный парк	3,5	10.	Электроснабжение	1,2
12.	Накладные расходы	8,7	11.	Накладные расходы	10,1
13.	Прочие затраты	8,3	12.	Прочие затраты	6,0
	Итого	100,0		Итого	100,0

Однако налицо загромождение учета излишней детализацией статей затрат, занимающих незначительный удельный вес в общей сумме расходов. Если в организации насчитывается несколько десятков объектов учета, очевидна невозможность такого подхода к учету затрат по статьям вследствие непомерного увеличения объема учетной работы. Целесообразно периодически по мере надобности осуществлять более детальный учет затрат во внесистемном учете, что необходимо для планирования, анализа, управления затратами. Исследования практики учета сельхоз предприятий показали, что подход к учету затрат по статьям должен быть единым: затраты должны группироваться по признаку однородности своего экономического содержания. Так как учет затрат по статьям должен отражать характер и структуру производства, создавая базу для калькулирования, определения трансфертных цен и цены продаваемой продукции, анализа затрат.

Однако в течение отчетного года в исследуемых организациях не осуществляется учет затрат по элементам. При составлении годового отчета выборочным путем, используя данные регистров бухгалтерского учета, определяют суммы по конкретным элементам затрат. Например, по элементу "Затраты на оплату труда" сумму определяют при помощи учетных регистров, обобщающих суммы начисленной оплаты труда по всем отраслям организации. Для чего используют данные по оплате труда, отраженной практически на всех счетах бухгалтерского учета затрат на производство. В результате такого обобщения данных нередко допускаются ошибки и неточности, условное отнесение затрат в состав конкретных элементов.

Обобщив результаты исследования классификации затрат в сельхоз предприятиях и других отраслях экономики страны следует отметить, что в основу классификации затрат положен единый методологический подход: затраты классифицируют на основные, накладные, элементы затрат, статьи затрат.

Исследования позволили определить, что в большинстве организаций, затраты накапливаются по традиционным объектам учета затрат, классифицируются по определенным признакам. Все это создает условия, в рамках которых организация считает возможным и достаточным получать достоверную информацию о затратах на производство. Однако данная информация не находит полного применения в целях управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности.

#### Литература:

1. Суранаев Т.Д. Управленческий учет: Учебно-практическое пособие. - Б.: КРСУ, 2008.
2. С. Молчанов Бухгалтерский и управленческий учет. Бизнес - эксклюзив. Полный курс МВА.- М.: "Эксмо ", 2008г.
3. О. Д. Коверик Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - М.: "Финансы и статистика", 2003г. - 352с.
4. Джай К. Шим, Джай К. Сигел "Основы бюджетирования и больше ". Справочник по состоянию бюджетов Вершина. - М. , С- Петербург, 2008 - 360с.
5. Материалы Международной конференции "XXI век: бухгалтерский учет и аудит в Республике Казахстан": Сб.науч. трудов --Алматы: Экономика, Ч.2. - 2001г.
6. Материалы бухгалтерской (финансовой) отчетности АО " Герои Панфиловцы " за 2005-2007 г.